

EL PRINCIPIO DE EQUIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

JUAN MIGUEL MORENO RUEDA

**UNIVERSIDAD DE LA SABANA
FACULTAD DE DERECHO
BOGOTA, D.C.
2004**

EL PRINCIPIO DE EQUIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

JUAN MIGUEL MORENO RUEDA

Monografía para optar al título de Abogado

Director
JUAN CARLOS GALLEGO GARCÍA

UNIVERSIDAD DE LA SABANA
FACULTAD DE DERECHO
BOGOTÁ, D.C.
2004

Nota de aceptación

Firma del presidente del jurado

Firma del jurado

Firma del jurado

Bogotá, D.C., 15 de junio de 2004

A mí esposa Andrea, a mis padres, Jaime y Maria Mercedes, y a mis tres hermanas, Ángela, Paula y Francesca, porque siempre han creído en mí. Igualmente dedico este trabajo a todos aquellos que no han creído en mí.

AGRADECIMIENTOS

El autor expresa sus agradecimientos a: Andrea, mi esposa, que sin su ayuda y constancia no hubiera logrado llegar al final de este largo trayecto.

CONTENIDO

	Pág.
INTRODUCCION	8
1. CAPITULO PRIMERO – MARCO TEORICO	12
1.1. UBICACIÓN DEL TEMA	12
1.1.1. ¿Qué es el Derecho?	12
1.1.1.1. Derecho objetivo y derecho subjetivo	13
1.1.1.2. Derecho Público y Derecho Privado	14
1.2. DERECHO TRIBUTARIO	16
1.2.1. Ubicación del Derecho Tributario como rama del Derecho Público	17
1.2.2. Derecho Tributario – Noción	18
1.2.3. Elementos Esenciales del Derecho Tributario	19
1.2.3.1. Poder impositivo del Estado	20
1.2.3.2. Poder tributario originario y poder tributario derivado	22
1.2.3.3. Potestad tributaria excepcional	22
1.2.3.4. Tributo y Tributación	23
1.2.3.5. Noción de Tributo	24
1.2.4. Clasificación de los tributos	27
1.2.4.1. Impuesto	28
1.2.4.2. Tasa	29
1.2.4.3. Contribución	29
1.2.5. Elementos esenciales del tributo	30
1.2.5.1. Obligación tributaria	31
1.3. PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO	38
1.3.1. Principios constitucionales del derecho tributario en Colombia	41
1.3.1.1. Principio de legalidad	41
1.3.1.2. Artículo 363 de la Constitución Nacional	45
2. CAPITULO SEGUNDO – EQUIDAD Y JUSTICIA	52
2.1. JUSTICIA	52
2.1.1. Aproximación filosófica	53
2.1.2. Aproximación legal	53
2.1.3. Especies de justicia	53
2.1.3.1. Justicia conmutativa	54
2.1.3.2. Justicia distributiva	54
2.1.3.3. Justicia legal	55
2.2. EQUIDAD	56
2.2.1. Aproximación filosófica	57
2.2.1.1. Perspectiva Aristotélica	57
2.2.1.2. Hervada	58

2.2.2. Aproximación Legal	59
2.2.2.1. Equidad en la teoría general del derecho	60
2.2.3. La Equidad en la Constitución	61
2.2.4. Equidad como principio de hermenéutica jurídica	62
2.2.4.1. Interpretación de la ley	64
2.2.4.2. Interpretación en el Derecho Colombiano	66
2.2.4.3. Principios Generales del Derecho	68
2.2.4.4. Interpretación de la tributaria	68
2.2.5. Equidad en el derecho tributario	70
2.2.6. Diferencia entre equidad y justicia	74
2.2.7. Alcance de la Equidad dentro del derecho tributario	76
2.2.8. Desarrollo Jurisprudencial del Principio de Equidad Tributaria por parte de la Corte Constitucional	76
3. CAPITULO TERCERO – CONTROL DE LEGALIDAD Y EXCEPCION DE INCONSTITUCIONALIDAD	79
3.1. ESTADO SOCIAL DE DERECHO Y CONTROL CONSTITUCIONALIDAD	79
3.1.1. Estado Social de Derecho	79
3.2. CONTROL DE CONSTITUCIONAL	83
3.2.1. Acción de inconstitucionalidad	86
3.2.2. Acción de tutela y acciones populares	86
3.2.3. Acción de nulidad por inconstitucionalidad	86
3.2.4. Excepción de inconstitucionalidad	87
3.3. Conclusión	88
4. CAPITULO CUARTO – LEGISLACION TRIBUTARIA Y DESARROLLO	90
5. CONCLUSIONES	97
BIBLIOGRAFIA	103

INTRODUCCIÓN

“Buscando el bien en nuestros semejantes encontraremos el nuestro”

PLATÓN

¿Que diosa eres? - La justicia

¿Por qué te ves con ese aterrador aspecto? - Porque hago caso omiso al llanto, a las lágrimas, o a las súplicas, o al dinero.

¿De qué linaje eres?- De los dioses.

¿Quién es tu padre? – La equidad

¿Quién es tú madre? – La confianza

¿Quién es tú nodriza? – La pobreza

¿Quién protege al niño en el regazo de su madre? – La prudencia

Por medio ¿de quién conoces los crímenes que se te presentan? – Por el juicio

¿Por qué tu mano derecha lleva una espada? ¿Por qué tu mano izquierda una balanza? – Ésta examina las causas, aquella castiga a los culpables.

¿Por qué te presentan los casos más singulares? – Por ser pocos los honestos.

¿Cuál es tu asidua compañera? – La simplicidad.

¿Por qué tienes un oído descubierto y otro cubierto? – éste es sordo a las injusticias, mientras que el otro hace caso a los honestos.

¿Por qué te dan siempre poca importancia? – El que desea ser justo siempre tendrá pocos honores.

DARDANIUS

Al pretender explorar nuestras realidades sociales, en medio de nuestra inmensa potencialidad para generar riqueza, salta a la vista para cualquier observador desprevenido que existen algunos factores en nuestra organización social, en nuestra manera de ser o en nuestra manera de pensar, que impiden convivir en medio de una sociedad más equitativa y por ende más integrada culturalmente. Esos factores convergen en un punto de referencia denominado: *Equidad*.

Cuando analizamos el origen de gran parte de los conflictos que suceden en las sociedades organizadas en forma de estado, uno de los factores que está presente en la génesis de los mismos es la carencia de *equidad*.

La igualdad real para acceder a las oportunidades que brinda la civilización moderna es un ideal y porque no decirlo, un imperativo que demanda todo ser humano a la sociedad en que vive. Mas para que la sociedad, el Estado, pueda generar mayores posibilidades de acceso a las oportunidades, requiere del esfuerzo de sus asociados, ese deber de contribuir con los recursos que este requiere, en nuestro sistema político se parte de unos principios, que determinan los fundamentos mediante los cuales se orienta el sistema tributario colombiano.

Uno de esos principios fundamentales de nuestro sistema tributario es el principio de *Equidad*.

Al estudio del mismo se dirige la presente tesis, dada su importancia, ya que su análisis, comprensión y proyección nos facilita el conocimiento de uno de los factores que juega un papel de primer orden en el desarrollo equitativo de las obligaciones del ciudadano frente al Estado, y de esta forma, lograr uno de los fines más anhelados de toda sociedad capitalista moderna, la redistribución justa del ingreso.

Su importancia adquiere rango constitucional desde 1991 al establecer nuestra carta política en su artículo 363 que el “*sistema tributario se funda en los principios de EQUIDAD, eficiencia y progresividad*” así como también la exigencia constitucional del deber de contribuir de los ciudadanos a los gastos y financiamiento del estado en condiciones de justicia y equidad que profesa el numeral 9 del artículo 95 de dicho estatuto superior.

No obstante lo anterior, resulta importante para este estudio no confundir el concepto de equidad como principio general del derecho con la equidad que debe predicarse del sistema tributario colombiano. Por esta razón, el presente trabajo pretende también ilustrar, en primer lugar, como el concepto de equidad, que establece el sistema tributario colombiano, se ha interpretado de manera restringida *al partir del criterio de que la equidad es fuente de derecho por excelencia*. Se da como un supuesto de que la *ley* es la expresión más auténtica de la equidad. Es decir, la finalidad misma de la ley, su esencia, se tiene por naturaleza que es supuestamente equitativa con lo cual afirmamos que no necesariamente la ley es equitativa por sí misma de ahí el porque ésta debe de tener un principio regulador que es la equidad como tal.

Se parte de la base de que es el legislador quien determina cuando la ley es equitativa al expedirla, sea cuando esta manda, prohíbe, permite o castiga. Se parte de un supuesto o principio de equidad, que justifica o da razón a su expedición.

Es el legislador quien debe dictar leyes equitativas y determinar los parámetros bajo los cuales considera que la ley tiene esa cualidad; de tal manera, le asiste a éste procurar edificar un sistema tributario equitativo.

No obstante lo anterior, al poder judicial también le asiste la facultad de ponderar frente a situaciones concretas si realmente el legislador ha sido equitativo con la norma, o si uno de los impuestos del sistema tributario viola el principio de contribución de los ciudadanos en condiciones de justicia y equidad. Esta atribución que se le da al juez constitucional, principalmente, permite garantizar que el principio constitucional tenga validez, al no dejar en manos del legislador como único facultado para determinar si la ley es por sí misma equitativa.

Esta situación hace de la labor legislativa una actividad sujeta de manera permanente a tener muy en cuenta que todas las normas están regidas de manera prioritaria de los principios contemplados en la Carta Política. De ahí el porque se puede interpretar o considerar que, en determinados momentos, el juez constitucional se vuelve “co-legislador”.

El artículo 4° de nuestro código civil define la ley como *“la declaración de la voluntad soberana manifestada en la forma prevenida en la Constitución Nacional”*

En segundo lugar, nuestro sistema jurídico admite otras fuentes diferentes a la ley, para determinar el alcance de los principios generales o constitucionales que rigen nuestra estructura legislativa, comúnmente denominada pirámide de Kelsen.

Lo anterior lo encontramos plasmado, entre otras, en el artículo 230 de la constitución política que establece que *“la equidad, la jurisprudencia, los principios generales del derecho y la doctrina son criterios auxiliares de la actividad judicial”*, en el artículo 4° de la ley 153 de 1887, como *“los principios de derecho natural y las reglas de jurisprudencia servirán para ilustrar la Constitución en casos dudosos”* y posteriormente el artículo 5° de esa misma ley que *“dentro de la EQUIDAD natural y la doctrina constitucional, la crítica y la hermenéutica servirán para fijar el pensamiento del legislador y aclarar o armonizar disposiciones legales oscuras o incongruentes”*.

De las normas transcritas, se deduce como de manera sabia no dejó nuestro sistema jurídico en manos del legislador determinar el alcance de la ley, ya que al dar otras herramientas al juez cuando debe fallar, le permite buscar la *equidad natural*, dentro de nuestro sistema que busca regirse como un estado social de derecho. La hermenéutica jurídica se convierte en la herramienta que tiene al alcance el juez para subsanar las falencias derivadas de las limitaciones o vacíos que se originan en la legislación vigente, o por la generalidad de la misma ley. Este es el papel correctivo de la equidad, del que habla Aristóteles en su ética a Nicomaquea¹.

¿Y qué se puede entender por *Equidad Natural*?

Si bien es cierto que en toda sociedad siempre existirá una inequidad de diferentes ordenes, el Estado Social de Derecho tiene como fin principal buscar subsanar el desequilibrio social, hacer iguales las oportunidades entre diversos como son sus asociados, no únicamente establecer que al menos todos son iguales ante la ley, sino procurar que las obligaciones económicas que se derivan

¹ LEWIN FIGUEROA, Alfredo. Principios Constitucionales del Derecho Tributario: análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional, 1992-2001 / Alfredo Lewin Figueroa, Bogotá: Universidad de los Andes, Facultad de Derecho: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002, p. 64

de la necesidad del sostenimiento del Estado sean equitativas y la distribución de los beneficios del Estado o el acceso a los servicios que éste brinda busquen compensar la inequidad -casi natural- que siempre se da.

El principio de equidad en materia tributaria, si bien adquirió un rango constitucional a partir de la carta política de 1991, es un concepto –principio- restringido con relación a la creación de los tributos, por cuanto que solo se ha desarrollado dentro de la teoría de la capacidad contributiva o principio de progresividad, pues el ordinal 9 del artículo 95 de nuestra carta fundamental establece que es deber de todo ciudadano contribuir con los gastos e inversiones del estado en un marco de justicia y *equidad*, mas no se contempla como un instrumento que se debe priorizar frente al caso concreto cuando se viola este principio. Mas por su rango constitucional es un principio que conforme a los principios generales del derecho, al momento de la interpretación o aplicación de la norma tributaria, en el caso concreto, si se viola la equidad o se establece una inequidad, debe tener prioridad en el fallo del juez o en las decisiones del funcionario competente que deba resolver aquellos casos puestos bajo su conocimiento.

Así, con el presente trabajo haremos un análisis de la equidad como principio general del derecho y como principio rector del sistema tributario, para demostrar que constituye una fundamental garantía para los contribuyentes pues permite la materialización de la justicia a los casos concretos al momento de su aplicación por parte de los funcionarios administrativos o de la rama jurisdiccional, así como un verdadero deber para el legislador al momento de crear o modificar los elementos integrantes de nuestro sistema tributario.

Para llegar a lo anterior, hemos estructurado el presente trabajo en cuatro grandes partes así: una primera en donde se ubicará al lector dentro del tema; una segunda parte en la que se va a conceptuar la equidad y se hará un breve recuento de su alcance dentro de los sistemas jurídico y tributario colombianos; la tercera parte pretende ilustrar los mecanismos a través de los cuales puede materializarse la equidad dentro del sistema tributario; y una cuarta parte en donde se discutirá la importancia de la equidad en la legislación tributaria y su incidencia en el desarrollo del estado, y así concluir con la importancia de este concepto, tal es el fin de esta tesis.

1. CAPITULO PRIMERO – MARCO TEORICO

1.1. UBICACIÓN DEL TEMA

El objetivo del presente capítulo es ubicar el tema específico sobre el cual se desarrollará el presente trabajo: *la equidad como principio constitucional que rige el derecho tributario*. Para tal efecto, en primer lugar ubicaremos al derecho tributario dentro de la ciencia del derecho, en segundo lugar se va a conceptuar el derecho tributario haciendo una breve descripción de sus principales elementos, y finalmente se definirán brevemente los principios constitucionales que lo gobiernan, llegando así al núcleo, el principio de equidad. Esta ruta que trazamos, pretende ilustrar conceptualmente al lector la terminología fundamental del presente estudio, lo que facilitará el entendimiento del mismo.

Para efecto de lo anterior, se hará una muy breve definición de lo que se entiende por Derecho; de la división del derecho, en público y privado, y finalmente se ubicará y definirá el derecho tributario como una parte de la rama del Derecho Público.

1.1.1. ¿Que es el Derecho? El profesor Rodrigo Noguera Laborde define el Derecho como: “El ordenamiento de la vida social, expresado en un conjunto de normas, inspirado en la justicia y la seguridad, y orientado hacia el bien común de la sociedad.”² De la anterior definición se puede deducir que el Derecho es un sistema cuya esencia se funda en la justicia y que está orientado hacia el bien común, constituyéndose así como un instrumento creado por el hombre para permitir la convivencia pacífica en sociedad. El hombre, ser social por naturaleza, se vio en la necesidad de ingeniarse un sistema que hiciera viable la interacción en la comunidad, y que tuviera la virtualidad de evolucionar, según fuera necesario, para ajustarse a las necesidades que fueren surgiendo en desarrollo de la vida en sociedad. Es por eso que el derecho tiene como sujeto principal al hombre, pero no en su estado inerte, sino en interacción con los demás en sociedad.

El diccionario de la Real Academia Española define el Derecho como: “Conjunto de principios y normas, expresivos de una idea de justicia y de orden, que regulan las relaciones humanas en toda sociedad y cuya observancia puede ser impuesta de manera coactiva.”³

² NOGUERA LABORDE, Rodrigo. Introducción General al Derecho. Vol. I. Introducción a la Filosofía del Derecho. Serie Major – 3ª. Ed. Santa Fe de Bogotá D.C. Fondo de Publicaciones, Institución Universitaria Sergio Arboleda, 1994, p. 34.

³ Diccionario Real Academia Española, en www.rae.es

Como ya se mencionó, la necesidad del Derecho surge como consecuencia de la interacción entre los hombres, situación que se deriva de la necesidad ontológica que tiene de relacionarse con los demás, por el simple hecho de ser un ser social. En consecuencia, el Derecho surge como el instrumento para “regular las relaciones entre las personas, a fin de asegurar objetivos fundamentales como son la realización de la justicia, que implica el reconocimiento de lo que a cada uno corresponde (*sui unicuique tribuere*) y la estabilidad de tales logros, a medida que se vayan alcanzando”⁴

Para Ronald Dworkin, el Derecho desde el punto de vista positivo, es “un conjunto de normas especiales usadas directa e indirectamente por la comunidad con el propósito de determinar qué comportamiento será castigado o sometido a coerción por los poderes públicos”⁵

De tal manera, es importante anotar que la expresión “Derecho” también es entendida como la facultad que tienen las personas de exigir a otro el cumplimiento de algo, como consecuencia de la ejecución o no ejecución de una conducta sancionada por la ley.

En términos generales el Derecho es un sistema compuesto por una serie de reglas que buscan la convivencia pacífica de los hombres en sociedad, y que busca la justicia en las relaciones que surgen como consecuencia de la interacción que se da en los diferentes ámbitos de la vida en sociedad.

En consecuencia, el Derecho cumple una función integradora primordial en la sociedad pues se entromete en aquellas aristas de las relaciones sociales que evitan el caos y la anarquía, y que permiten a su vez la estabilidad y el progreso de la sociedad. Por esto, se considera acertada la afirmación del filósofo alemán Jürgen Habermas acerca de que “el Derecho moderno viene a llenar los huecos funcionales de órdenes sociales que en sus operaciones de integración social se ven sometidos a exigencias que no pueden cumplir.”⁶

Del carácter sociable del hombre y de su necesidad de dirección se sigue el Estado, que para este efecto no puede verse como un fin, sino como un medio para lograr el fin último de los asociados: el bien común. Así, el Derecho encuentra su máxima expresión al constituirse en un sistema de normas, inspiradas en la justicia, que permiten configurar un ordenamiento social orientado hacia el bien común.

En conclusión, se puede decir que el derecho es un mecanismo de control social

⁴ BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. Nociones Fundamentales de Derecho Tributario. 2ª. Ed. Santa Fe de Bogotá, D.C.: Ediciones Rosaristas, 1997. p. 30.

⁵ DWORKIN, Ronald. Los derechos en serio. Barcelona: Ariel S.A., 1997. p. 65

⁶ HABERMAS, Jürgen. Facticidad y Validez. . Madrid: Trotta S.A., 1998. p. 105

que tiene como objeto garantizar la organización estatal a quien se le atribuye la facultad de dictar las leyes e imponerlas coercitivamente, y la de otorgar garantías sociales a las personas que hacen parte de un determinada sociedad, ya sea en su relación con el Estado o las relaciones entre particulares.

1.1.1.1. Derecho objetivo y derecho subjetivo. Para efectos de determinar el verdadero alcance de la noción de la palabra derecho, para los estudiosos de la ciencia jurídica resulta importante diferenciar entre el concepto de derecho objetivo y derecho subjetivo.

La expresión “derecho” tiene como principal significado para el común de las personas, el conjunto de normas que regulan las relaciones entre los hombres en sociedad, emanadas por la autoridad competente, la cual tiene la facultad de hacerlas exigibles de manera coercitiva. Esta acepción de derecho es conocida como derecho objetivo.

García Maynez define el Derecho, en su sentido objetivo como ese conjunto de normas que además de imponer deberes a los asociados, les concede facultades. De otra parte, dicho autor define el derecho subjetivo como la facultad de ejercitar un derecho, “es una función del objetivo (...) El Derecho subjetivo no se concibe fuera del objetivo, pues siendo la posibilidad de hacer (o de omitir) lícitamente algo, supone lógicamente la existencia de la norma que imprime a la conducta facultada el sello positivo de la licitud”⁷

De lo anterior, se puede observar que la expresión Derecho tiene dos sentidos que lo explican, uno como conjunto de normas que regulan la convivencia en sociedad y el otro como la facultad que se concede para ejercitar dichos derechos.

Así, tenemos que el derecho en su sentido objetivo es aquel que se refiere al aspecto estático, “la norma en sí”⁸, en tanto que el derecho subjetivo contempla el aspecto dinámico del mismo, es decir “las facultades o poderes del hombre, ante el derecho”⁹

1.1.1.2. Derecho Público y Derecho Privado. Una de las clasificaciones más importantes que los estudiosos de la materia han dado al derecho es aquella entre el Derecho Público y el Derecho Privado, distinción ya formulada por Ulpiano en la antigua Roma¹⁰.

⁷ GARCIA MAYNEZ, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. 37ª. Ed. Medellín: Editorial Abogados Asociados S.A., 1990, p.36

⁸ ANGARITA GOMEZ, Jorge. Derecho Civil. Tomo I, 2ª Ed. Bogotá: Temis S.A., 1988, p. 28

⁹ Ibid. p. 7

¹⁰ “Publicum just est quod ad statum rei romanae spectat; jus privatum quod ad singulorum utilitatum pertinent” Citado por Bravo Artega, Op. Cit. p. 31

Los romanos distinguieron estas dos ramas del Derecho, puesto que para ellos las normas se establecían unas en interés del Estado y otras en interés de los particulares.

La importancia de esta clasificación radica en que las normas de Derecho Público, en términos generales, tienen como propósito la organización del Estado y la regulación de su actuar, mientras que las de Derecho Privado se refieren al obrar de los particulares.

Para el ilustre jurista francés Maurice Duverger, en su origen el derecho se dividió en derecho privado y derecho penal, pues las normas se limitaban a regular las relaciones entre los miembros de un grupo, como las relaciones de familia y las relaciones de propiedad, así como las relaciones derivadas de la causación de un daño. En cambio, el derecho público, así existiera desde la antigua Roma, se fue desarrollando posteriormente.

Es así como explica que “El derecho administrativo supone ya un Estado fuertemente constituido, que tiene una organización más o menos burocrática, en lugar de estar basada en la fidelidad personal”¹¹ La noción de derecho público es más reciente y su evolución está muy ligada a las formas políticas mediante las cuales se rigen las constituciones de los Estados.

a) Derecho Publico: Por Derecho Público entendemos aquél subconjunto de normas que regulan la estructura del Estado, las relaciones entre los distintos organismos que lo componen y las relaciones entre éste y los particulares. Como el mantenimiento del orden social es primordial para el Derecho Público, el carácter de las normas que lo componen es imperativo y de orden público, siendo por esto de obligatorio cumplimiento por parte de los asociados y no es admisible que éstos las modifiquen, ya sea en su alcance o en su contenido, mediante acuerdos privados entre éstos. El Estado, como titular del *imperium*, se encuentra autorizado para imponer su voluntad aún coercitivamente por encima de la voluntad de los particulares.

El Derecho Público se divide en dos grandes ramas: el derecho público interno que es aquel que regula al Estado como tal y a las relaciones con sus gobernados; y el derecho público externo o internacional, que es el que se encarga de regular las relaciones entre un Estado con otros Estados y con los gobernados de éstos.

Dentro de las principales ramas en las que se subdivide el derecho público interno se pueden enunciar las siguientes: el **Derecho Constitucional** – *que se encarga de estudiar la organización jurídica del Estado*; **El Derecho Administrativo** – *conjunto de normas que se encarga de estudiar la organización y funcionamiento*

¹¹ DUVERGER, Maurice. Instituciones Políticas y Derecho Constitucional. Barcelona: Ariel S.A., 1988, p. 26 y 27

de la administración pública y de la función pública; El Derecho Financiero – entendido este como aquel que se encarga del estudio de todas las normas que regulan la formación, administración y gasto de los recursos del Estado¹²; El Derecho Penal – que se encarga del estudio de los delitos y de las penas; y El Derecho Procesal – que es el conjunto de normas que regulan el ejercicio de la función jurisdiccional del Estado. Por su parte, el derecho público externo se subdivide en derecho internacional público – conjunto de normas que regula las relaciones de los estados entre sí y las relaciones de éstos con los organismos internacionales, y el derecho internacional privado que es aquel que se encarga de estudiar las normas que regulan las relaciones entre un estado y sus gobernados, y entre los gobernados de diferentes estados.

Para efectos del presente estudio, sólo se hará referencia a las ramas que componen el derecho público interno

b) Derecho Privado: A contrario sensu, el Derecho Privado se caracteriza por constituir el conjunto de normas que regulan las relaciones entre los particulares y en consecuencia constituyen en su gran mayoría normas de carácter privado, esto es, que pueden ser modificadas por las partes para que puedan regular sus relaciones con los demás particulares de manera libre. Sin embargo, el legislador sabiamente distinguió de las normas del Derecho Privado, algunas que son de orden público, establecidas para proteger el interés de la colectividad y de los particulares mediante ellas.

Dentro de las ramas en que se subdivide el derecho privado se pueden citar como las de mayor importancia: el derecho civil y el derecho comercial.

Para efectos del presente estudio, resulta importante ubicar en cuál de estas dos corrientes, derecho público o derecho privado, se encuentra el derecho tributario, ya que así se podrá determinar el alcance o prelación que deben tener las normas que lo conforman.

Para tal efecto, únicamente se hará un estudio de una de las ramas del Derecho Público.

1.2. DERECHO TRIBUTARIO

No existe unanimidad en la legislación, doctrina y jurisprudencia comparada acerca del nombre con que se designa la rama del derecho que se encarga de regular las relaciones entre el Estado y los contribuyentes, como consecuencia de los tributos. En efecto, son muchos los autores que le asignan como nombre distintivo el de “Derecho Fiscal” o “Derecho de la Hacienda Pública”, y hay otros que no lo consideran como una rama autónoma sino como una parte del Derecho

¹² BRAVO ARTEAGA, Op. Cit. p. 38

Financiero. Se considera que tanto el derecho fiscal, como el derecho de la hacienda pública o el derecho financiero, si bien estudian todos los ingresos del Estado, sólo el derecho tributario radica su estudio al principal ingreso público, el tributo. Así, se concuerda con quienes afirman que si bien el derecho tributario es una rama especializada del derecho financiero, constituye en sí una rama autónoma del derecho pues regula una realidad social, las relaciones entre Estado y contribuyente; posee un cuerpo normativo homogéneo fundado en principios y valores jurídicos propios (equidad, justicia y bien común), y es exclusivo, es derecho tributario.

Así, el derecho tributario es la parte del derecho que regula los tributos, tanto en su establecimiento como en su aplicación, y las obligaciones tributarias accesorias, es la parte de la ciencia jurídica que se ocupa del estudio de los vínculos entre el Estado y sus asociados como contribuyentes. Estudiar el derecho tributario es pues estudiar las obligaciones tributarias, en sus aspectos jurídicos.

1.2.1. Ubicación del Derecho Tributario como rama del Derecho Público.

Como ya se explicó, el derecho público se encarga, entre otras, de regular las relaciones entre el Estado y los particulares, así como también constituye el esqueleto fundamental para su funcionamiento. A través de la Carta Fundamental un Estado determina los criterios de gobierno, garantías y demás objetivos frente al conglomerado, de acuerdo con una organización encaminada a lograr los fines de una sociedad.

Para poder lograr lo anterior el Estado es investido con el poder de *imperium*, poder que no es absoluto y que sigue a la Constitución, que le permite intervenir y dirigir las distintas esferas de actividad de sus súbditos. La intervención del Estado debe tener como principal objetivo la satisfacción de las necesidades de sus súbditos, necesidades que pueden ser, en términos generales, individuales o colectivas. Sólo en relación con éstas últimas, es el Estado el único ente que tiene la capacidad de satisfacerlas, y para poder lograrlo requiere de la actividad financiera, entendida ésta como la actividad relacionada con el manejo de las finanzas públicas, los ingresos y los egresos de un Estado.

Dentro de las formas de intervención del Estado tenemos, a título de ejemplo, la imposición de tributos o el control de precios. Ahora bien, siendo el derecho tributario la rama encargada de estudiar las relaciones jurídicas entre el Estado y los contribuyentes, que se generan con ocasión de los tributos, resulta evidente la existencia de relaciones jurídicas públicas que se derivan del poder de *imperium* del Estado, que encarnan en estricto sentido el entrecruzamiento legal entre Estado y particular, tema que es de la esencia del estudio del Derecho público. Así, es claro que el derecho tributario es rama del derecho público.

Al efecto, el difunto tratadista colombiano Álvaro Arango Mejía, concuerda con la anterior apreciación al afirmar que “los recursos públicos consisten básicamente

en los medios que logra obtener el Estado de diversas fuentes para atender sus fines propios. Se podría decir que los principales recursos públicos se obtienen de las rentas patrimoniales, de los servicios, impuestos, tasas, contribuciones especiales, parafiscalidad, empréstitos y operaciones de tesorería.”¹³

Otras corrientes concluyen lo mismo, como es el ejemplo del ilustre profesor Giannini, que define el derecho tributario como "aquella parte del derecho administrativo que expone los principios y las normas relativas a la imposición y a la recaudación de los tributos, y analiza las consiguientes relaciones entre los entes públicos y los ciudadanos.”¹⁴

De la anterior definición, se destaca el elemento que establece al derecho tributario como parte del Derecho Administrativo, y por sustracción de materia, una parte del Derecho Público.

1.2.2. Derecho Tributario – Noción. Para empezar hablar sobre el derecho tributario es indispensable definirlo. Para Juan Rafael Bravo, el derecho tributario es “la ciencia que está llamada a dar el conocimiento de la esencia del tributo y de sus elementos integrantes”.¹⁵

Por su parte, Sofía Regueros De Ladrón de Guevara define al derecho tributario como la “rama del derecho público que estudia principalmente la relación entre los sujetos de la obligación tributaria, tanto desde el punto de vista activo como pasivo, el objeto de la misma y la causa”.¹⁶

En sentido estricto, la materia del derecho tributario es el hecho imponible o generador de la obligación de pagar tributos, como está descrito por la norma en su estructura objetiva y en cuanto al sujeto al que se le atribuye para imponer la consecuencia de que extinga la obligación que ha nacido por la ocurrencia del mismo, que ejecute la prestación de llevar al erario una suma de dinero. “El hecho generador es al derecho tributario lo que el hecho punible o delito es al derecho penal”.¹⁷

De esta manera, considerando que el hecho generador y su consecuencia, produce el nacimiento de la obligación tributaria, determina que sólo la ley sea la fuente del derecho tributario. Sólo con la expedición de ella puede manifestarse el ejercicio del poder de imposición. Esto es lo que configura, como así lo menciona

13 ARANGO MEJIA, Álvaro. “Los Tributos” En: Derecho Tributario. 2ª Ed. Actualizada. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1999, Cap. 3 pág. 131

14 BRAVO ARTEAGA, Op. cit., p. 4

15 BRAVO ARTEAGA, Op. Cit. p. 54

16 REGUEROS LADRON DE GUEVARA, SOFIA. “Derecho Tributario: Concepto y Ubicación” En: Derecho Tributario. Cap. 1, Op. Cit. p. 54

17 RAMÍREZ, Carlos A. “Fuentes del Derecho Tributario.” En: Derecho Tributario. Cap.2, Op. Cit. p. 78

el profesor Mauricio Plazas Vega en su obra El Liberalismo y la Teoría de los Tributos, “el principio de legalidad de los tributos, cuya denominación más exacta es la de reserva de la ley.”¹⁸

1.2.3. Elementos Esenciales del Derecho Tributario. La mejor definición de lo que entendemos por elemento esencial de una relación jurídica se encuentra dentro de las instituciones jurídicas colombianas.

Así las cosas, para efectos de hablar de derecho tributario necesariamente tienen que hablar en primer lugar de tributo.

Tal y como ya se explicó, los tributos constituyen uno de los principales recursos públicos a través de los cuales el Estado obtiene los medios para lograr sus fines primordiales¹⁹. Para el profesor Dino Jarach²⁰ los tributos se clasifican dentro de los recursos tributarios, y no son otra cosa que aquellos ingresos percibidos por el Estado en ejercicio de su poder de imperio, a través de leyes tributarias.

Lo anterior significa, utilizando palabras del citado tratadista Álvaro Arango Mejía, “que si bien los recursos tributarios se originan del poder mismo del Estado, de todas formas, deben enmarcarse dentro de las limitaciones que establezca la propia Constitución, particularmente en cuanto se refiera a los principios que gobiernan la imposición, los derechos y garantías que la misma establezca a favor de los ciudadanos.”²¹

“El tributo comporta la conformación de una relación jurídica tributaria de tipo complejo en la cual concurren una serie de elementos y principios que evidencian la independencia de esta rama del derecho. El concepto de obligación tributaria sustancial, para aludir al compromiso de pago de la deuda tributaria predicable del sujeto pasivo; la existencia de obligaciones tributarias instrumentales o formales, cuya relación de medio a fin con el cumplimiento efectivo de la obligación sustancial no descarta, sin embargo, su condición de principales y no de accesorias; el origen legal de la obligación, a tal punto de la doctrina suele referirse al tributo como una obligación legal con régimen especial; el poder de imperio, como originario de la decisión unilateral e imprescindible del estado de establecer tributos; la necesaria inmanencia de capacidad contributiva a afectar con motivo de la repercusión del tributo, como principio fundamental para el objetivo de la justicia en la tributación; la adopción de reglas peculiares y típicas de esta especialidad, que contrastan con las generales del derecho común, como

¹⁸ PLAZAS VEGA, Mauricio. El Liberalismo y la Teoría de los Tributos. Santa Fe de Bogotá: Editorial Temis S.A., 1995, pág. 22

¹⁹ Cfr. 12

²⁰ JARACH, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Buenos Aires: Cangallo, 1983, p. 232

²¹ ARANGO MEJIA, A. En: Derecho Tributario. Cap.3, Op. Cit. p. 132

ocurre con el reconocimiento de capacidad jurídica tributaria para entes y conjuntos de bienes que no la tienen según el derecho en general, como los consorcios, las sucesiones ilíquidas y las fiducias (..) ”²²

Diferentes doctrinantes del derecho tributario han concurrido en afirmar que, en términos generales los tributos pueden revestir las siguientes modalidades: (1) independientes del valor económico, caso en el cual para tasarlo se acude a características específicas del hecho gravable, como calidad o cantidad; y (2) que tengan en cuenta el valor económico del hecho gravable para tasarlo, es decir Ad Valorem.

En relación con ésta última modalidad, el tributo puede ser (1) *proporcional*, fijando un porcentaje determinado sobre la base imponible independientemente de su cuantía, como es el caso del IVA; (2) *progresivo*, que es aquel que aumenta en la medida que aumenta el valor gravado, y (3) *regresivo*, que es aquel que disminuye en la medida que aumenta el valor gravado. En otras palabras, frente a la capacidad de aporte se entiende por tributo proporcional, aquel al cual le es indiferente la capacidad contributiva del individuo; mientras se considera progresivo, aquel que está diseñado para observar dicha facultad, y regresivo cuando el tributo no consulta la capacidad contributiva del individuo contribuyente.

1.2.3.1. Poder impositivo del Estado. Por poder impositivo del Estado o potestad tributaria entendemos la facultad que éste tiene para establecer tributos para el financiamiento de las cargas públicas, así como la facultad para cobrarlos así sea, coercitivamente. Como veremos más adelante, esta facultad radica en el Congreso principalmente, pero esa potestad también se reconoce concurrentemente en las entidades territoriales.

Sobre el particular el profesor Juan Rafael Bravo afirma “el Estado representa una soberanía que mantiene bajo su sujeción a los particulares, no simplemente como una manifestación de fuerza política y jurídica, sino con la finalidad fundamental de realizar el bien común de los asociados. Por virtud de ese poder encaminado al bien común, el Estado puede y debe establecer los tributos necesarios para proveer los recursos destinados al cumplimiento de sus fines.”²³

En Colombia, el poder tributario tiene dos grandes limitaciones: la primera, que es una limitación de forma, que no permite que un órgano distinto al legislativo sea quien cree los tributos. Esta limitación tiene su origen en el mundo anglosajón en la Carta Magna firmada por Juan sin Tierra en 1215. Esta limitación se conoce técnicamente con el nombre de principio de legalidad o reserva de ley, y se encuentra contemplado en la Constitución Política de 1991.

²² Ibíd, p. 136

²³ BRAVO ARTEAGA, Op. cit. p. 212

Los artículos 150-12 y 338 de la Carta Política constituyen el pilar fundamental del poder impositivo o poder tributario del Estado. En efecto, según estos artículos (1) es función del Congreso establecer las contribuciones fiscales y para fiscales por medio de las leyes²⁴, y (2) en desarrollo de lo anterior, fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos²⁵.

Por lo anterior, queda claro que en Colombia la potestad impositiva sólo la puede ejercer el Congreso de la República, y excepcionalmente el Presidente, a través de la promulgación de leyes democráticamente expedidas y como representantes de la sociedad en el parlamento. Lo anterior no constituye otra cosa que la expresión de la máxima “no hay tributo sin representación”.

El Estado tiene la potestad de imponer tributos a sus ciudadanos uno de sus principales medios para obtener los recursos necesarios para realizar los gastos públicos que cumplir los fines que la sociedad le ha confiado.

Sin embargo, es importante señalar que a partir del artículo 1 de la Constitución Política, la República de Colombia adquirió la connotación de ser un Estado Social de Derecho, queriendo decir esto que las actuaciones del ente estatal y de los ciudadanos se encuentran limitadas por los parámetros establecidos por la ley, y en especial, el poder impositivo pasa a ser un poder que se encuentra limitado por las directivas establecidas en la Constitución Nacional y se siente sobre las bases del principio de legalidad.

Así las cosas, la Constitución Política confiere la competencia legislativa en materia tributaria de manera exclusiva a los cuerpos colegiados quienes en tiempos de paz y a través de la ley, las ordenanzas y los acuerdos, pueden fijar tributos.

La segunda limitación al poder tributario es aquella que restringe el ejercicio como soslayador de los derechos de propiedad, iniciativa privada y libertad de empresa, limitación que se expresa a través del principio de capacidad contributiva.

Y como ya se dijo anteriormente, el poder tributario del Estado no es sólo la facultad crear impuestos sino que incluye también la facultad de exigirlos, de cobrarlos. Y, a diferencia de la potestad de creación cuya titularidad esta en cabeza del legislativo, la facultad de exigirlos corresponde al ejecutivo, pues es que tiene como función principal ejecutar las leyes.

Finalmente, vale la pena mencionar que dado que en ejercicio del poder tributario el patrimonio de los contribuyentes se ve afectado, en este sentido no es poder

²⁴ Constitución Política de Colombia, artículo 150-12

²⁵ *Ibíd.*, artículo 338

absoluto y se encuentra sometido a los principios del sistema tributario.

1.2.3.2. Poder tributario originario y poder tributario derivado. El poder tributario, según distintos autores, puede ser originario o derivado. Tal y como lo afirma Lucy Cruz de Quiñónez, poder originario es aquel que “emana directamente de la Constitución sin sujeción a otros límites que los que la propia constitución establezca”²⁶

Como ya lo hemos citado, los numerales 11 y 12 del Artículo 150 establecen que compete al Congreso Nacional, por medio de las leyes, establecer las rentas nacionales y las contribuciones fiscales y parafiscales. Conforme con lo anterior, vemos consagrado el principio de reserva de la ley en materia tributaria, como propia del sistema tributario colombiano. Este es el llamado poder tributario originario, pues éste radica, por virtud de la Carta Política, en el Congreso.

De otra parte, existe el poder tributario derivado que es aquel que si bien esta reconocido constitucionalmente, se encuentra sometido a los límites que le establece la misma Constitución. Este es el caso de las Asambleas Departamentales y los Concejos Municipales. En efecto, en relación con las Asambleas Departamentales, el numeral 4 del artículo 300 establece que corresponde a éstas “decretar, de conformidad con la ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales.” adicionalmente, el numeral 4 del artículo 313 del estatuto constitucional establece que corresponde a los Concejos “votar de conformidad con la Constitución y la ley, los tributos y los gastos locales.” De lo anterior, se deduce que si bien constitucionalmente las asambleas y los concejos tienen la facultad de establecer tributos, éstos deben estar conformes con la ley, es decir, que no pueden contravenir o exceder las condiciones o límites que éstas impongan a aquellas para la imposición de tributos. Es por esto que el poder tributario que ejercen las Asambleas Departamentales y los Concejos distritales y municipales se conoce como poder tributario *derivado*.

1.2.3.3. Potestad tributaria excepcional. Como ya se vio, por regla general la potestad tributaria está en cabeza del Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Municipales.

No obstante lo anterior, los Constituyentes de 1991 previeron que el Ejecutivo podría ejercer potestad legislativa en materia tributaria en casos excepciones, o de anormalidad. En efecto, otros casos excepcionales en los cuales la potestad de legislar en materia tributaria no recae en los cuerpos colegiados y es delegada al Presidente de la República. Dichas facultades extraordinarias son las que se derivan de los Estados de Excepción.

²⁶ CRUZ DE QUIÑÓNEZ, L. “Marco Constitucional del Derecho Tributario” En: Derecho Tributario. Cap. 4, Op. cit., p. 233

En estos casos, la Constitución, predicadora de un Estado Social de Derecho, regula los trámites que debe seguir el poder ejecutivo para la expedición de los decretos extraordinarios que se pueden expedir en un Estado de Excepción.

En efecto, la Constitución Política establece los llamados Estados de Excepción, durante los cuales el Presidente de la República puede establecer tributos, con algunas limitaciones.

En casos de Guerra Exterior, artículo 212, y Conmoción Interna, artículo 213, el Presidente puede establecer tributos, pero estos deben destinarse exclusivamente para obtener los recursos necesarios para atender y conjurar las causas que generaron tal perturbación (guerra exterior o conmoción interna), y dichos tributos sólo pueden ser temporales hasta que se restablezca la normalidad.

De otra parte, el artículo 215 establece otro Estado de Excepción denominado emergencia económica y social. Bajo estas condiciones el Ejecutivo tiene la potestad de legislar en materia tributaria igualmente de forma transitoria, pero en este caso, el Congreso podría convertirla en permanente.

1.2.3.4. Tributo y Tributación. Siendo el derecho tributario la rama que se dedica al estudio de los tributos, consideramos importante para poder abordar el presente estudio, hacer una breve descripción de los tributos, ya definidos, su creación y su función en la sociedad, así como precisar el sentido que se le atribuirá a una serie de conceptos necesarios en el desarrollo del tema.

a) Fundamentos de la Tributación. Los tributos surgieron al mismo tiempo que surgió el Estado, pues éste requería de la existencia de mecanismos que le permitieran desarrollar y ejecutar sus fines. No obstante lo anterior, tal y como lo afirma Juan Camilo Restrepo “los impuestos más primitivos se basaron en la técnica de la capitación, en virtud de la cual se impuso a cada súbdito una suma fija que debería pagar anualmente como tributo”²⁷ sistema que a todas luces era altamente regresivo.

La evolución de la tributación en sistemas progresivos, ha llevado también a que para la economía y la teoría fiscal moderna el propósito de los tributos en la actualidad ya no solo debe de ser fiscal, es decir ser instrumento para la financiación del gasto público, sino que deben servir como instrumentos para el desarrollo de las políticas económicas y sociales de un Estado, en especial permitiendo la redistribución del ingreso y la inversión de los recursos en algunas actividades específicas.

²⁷ RESTREPO, Juan Camilo. Hacienda Pública. 4ª Ed. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1998, p. 131

Para Richard Posner “a veces la tributación se usa para cambiar la asignación de los recursos (recuerde nuestra discusión de los impuestos a la contaminación) o la distribución de la riqueza, pero principalmente se usa para pagar los servicios públicos.”²⁸

1.2.3.5. Noción de tributo. De conformidad con el Diccionario de la Real Academia Española²⁹, por tributo se entiende “lo que se tributa, carga u obligación de tributar”. Por su parte, tributar es “entregar el vasallo al señor en reconocimiento al señorío, o el súbdito al Estado para las cargas y atenciones públicas, cierta cantidad en dinero o en especie”. Tributación es “la acción de tributar”, “lo que se tributa” o “el régimen o sistema tributario”.

Para aclarar lo anterior, hay que recordar que los tributos, como ya se explicó, son aquella especie de los recursos públicos a través de los cuales el Estado atiende sus fines propios³⁰.

En el Modelo de Código Tributario para América Latina se estableció que los tributos “son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.³¹

En Colombia, la Constitución de 1991 utiliza de manera imprecisa la terminología tributaria pues la expresión tributo es utilizada de manera equívoca por cuanto algunas veces se utiliza como sinónimo de impuesto y en otras como contribución.

En el artículo 338 de la Carta Política establece lo siguiente:

*En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer **contribuciones** fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.*

*La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las **tasas** y **contribuciones** que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por dichas ley, ordenanzas o los*

²⁸ POSNER, Richard. El análisis económico del derecho. México: Fondo de Cultura Económica, 2000, p. 452

²⁹ Diccionario de la Real Academia Española, Op.cit. consulta en www.rae.es

³⁰ ARANGO MEJIA, A. En: Derecho Tributario. Cap. 3, Op. cit., p. 131

³¹ PLAZAS VEGA, M. En: Derecho Tributario. Cap. 3, Op. Cit. p. 133

acuerdos.

*Las leyes, ordenanzas, acuerdos o decretos que regulen **contribuciones** fundamentados con base al resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.*

Por su parte, el numeral 12 del artículo 150 establece que corresponde al Congreso, a través de las leyes, “establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley.”

El numeral 4 del artículo 300 establece que corresponde a las asambleas departamentales “decretar, de conformidad con la ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales.” Y a los Concejos, según el numeral 4 del artículo 313 del estatuto constitucional “votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales.”

Vemos así como la Constitución usa de manera equívoca los términos tributo y contribución. No obstante lo anterior, la Corte Constitucional a través de sentencia C-40 del 11 de febrero de 1993 con ponencia del fallecido ilustre jurista Ciro Angarita Barón estableció lo siguiente:

*Si "tributos" e "impuestos" fueran sinónimos-, tal como lo pretende esta norma-, significaría que la ley podría intervenir en relación con las **contribuciones** de las entidades territoriales, como por ejemplo, la valorización, pues tal concepto estaría excluido de este artículo. Por el contrario, si se entiende tributos en sentido genérico, significaría que la primera parte de la norma se refiere a un concepto y la segunda a otro. En efecto, la ley no podría declarar exenciones ni tratamientos preferenciales, en relación con los impuestos o las contribuciones de sus entidades territoriales, (pues ambas son "tributos", en sentido genérico), pero podría imponer recargos sobre las contribuciones, porque evidentemente, el término "impuestos" no las cubre. Igualmente en el artículo 150-10, inciso 3, el Constituyente utiliza el concepto "impuesto" como sinónimo del término genérico "tributo.*

Vale la pena estudiar ahora, someramente, el artículo 338.

*Según el primer inciso de esta norma, corresponde al Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales, en tiempo de paz, imponer **contribuciones fiscales o parafiscales**. Este artículo parece coherente con el numeral 12 del artículo 150, que divide en contribuciones fiscales (impuestos o ingresos corrientes del Estado) y parafiscales.*

*La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los **impuestos**.*

*En este inciso la palabra **impuestos** se utiliza en su sentido técnico. Y la ley que los crea debe establecer, de manera directa, los elementos constitutivos del mismo.*

De otra parte, el tercer inciso de este artículo que señala que:

*La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las **tasas y contribuciones** que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdo” (Subraya la Corte).*

Este inciso de la Carta, es claro. En primer lugar, diferencia los conceptos de **tasa, contribución y tributo o impuesto**, en perfecta concordancia con los conceptos estrictos de la hacienda pública.

En efecto, la norma que se estudia afirma que las tarifas de las tasas -entendidas como recuperación de los costos de los servicios que les presten a los contribuyentes- y las tarifas de las contribuciones - entendidas como participación en los beneficios que les proporcionen a los mismos contribuyentes-, puedan ser fijadas por las autoridades, previo permiso de la ley. Excluye de esta posibilidad, a los impuestos, pues sólo la ley puede definir las tarifas de los mismos, según el inciso primero.

Hubiera sido de desear que la Carta mantuviera esta misma precisión terminológica a lo largo de todo su texto.

Sin embargo, en el inciso siguiente del mismo artículo, el Constituyente da al término contribuciones, un sentido genérico que cobija tanto las contribuciones fiscales como las parafiscales. Dice el mencionado inciso:

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulan contribuciones en los que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.” (subraya la Corte)

Por supuesto, esta regla no sólo se refiere a la contribución en sentido estricto –tal

y como se entiende en el inciso anterior-, sino a los impuestos y demás tipos de ingresos corrientes. Por lo tanto, aquí contribuciones no quiere decir “contribuciones parafiscales” sino “tributos”, en sentido genérico, puesto que todo ingreso público debe sujetarse a esta regla.”

Según lo anterior, la corte aclaró que el término tributo es usado en la constitución como un término genérico. Esta afirmación se corrobora en el inciso final del artículo 154 de la carta política que establece que “los proyectos de ley relativos a los *tributos* iniciarán su trámite en la cámara de representantes”.

Es por tal motivo que el profesor Bravo Arteaga afirma que “aunque la Constitución utiliza una terminología errada al emplear la palabra “contribución” como género y especie a la vez; en lugar de las expresiones “tributo” como género y “contribución” como especie, la Corte Constitucional ha interpretado correctivamente el artículo 338, que contiene la impropiedad, para adecuar la doctrina constitucional colombiana a la doctrina universal sobre la materia.”³²

Más adelante prosigue “La Constitución establece la clasificación tripartita de los tributos, que es generalmente aceptada, al regular en el artículo 338 algunos aspectos de los impuestos, las tasas y las contribuciones.”³³

Y termina afirmando correctamente que “Aunque no hay definición constitucional de los tres tributos, como existe una doctrina generalmente aceptada sobre sus características esenciales, la Corte Constitucional ha interpretado correctamente estas expresiones, dándoles el significado “de los que profesan la ciencia o arte” correspondiente, (artículo 29 del C.C.), en este caso la ciencia de la Hacienda Pública.”³⁴

1.2.4. Clasificación de los tributos. Al haberse establecido que tributo es el término genérico utilizado por los concededores de la Hacienda Pública, a continuación se procede a definir las especies del mismo o lo que algunos llaman la tipología impositiva.

Tal y como lo afirma el Dr. Álvaro Arango Mejía “un importante número de autores se inclina por lo que se ha dado en denominar la clasificación tripartita de los tributos, según la cual, éstos se dividen en: impuestos, tasas y contribuciones especiales.”³⁵

Dicha división tripartita también ha sido acogida por la Corte Constitucional. En

³² BRAVO ARTEAGA, En: Revista 49, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, “Tipología de las prestaciones pecuniarias obligatorias”, p. 39

³³ Op. cit. p. 39

³⁴ Op. cit. p. 39

³⁵ ARANGO MEJIA, A. En: Derecho Tributario. Cap.3, Op. Cit., p. 134

efecto, en sentencia C-465 del 21 de octubre de 1993, el Honorable ex-magistrado Vladimiro Naranjo Mesa manifestó “la doctrina sobre el tema de las finanzas públicas ha clasificado los ingresos fiscales en tres categorías: en primer lugar, los impuestos, en segundo lugar, las tasas retributivas por a prestación de servicios públicos, y, las contribuciones parafiscales.”

Determinado que los tributos se dividen en impuestos, tasas y contribuciones, pasemos a definir y establecer las características más relevantes de cada uno de ellos.

1.2.4.1. Impuesto. Ciro Angarita Barón definió impuesto, en la ya citada sentencia C-40 del 11 de febrero de 1993, así:

De otro lado, será un "impuesto", siempre que cumpla con las siguientes condiciones básicas:

- Se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano y no a un grupo social, profesional o económico determinado.

- No guardan relación directa e inmediata con un beneficio derivado por el contribuyente.

- Una vez pagado, el Estado dispone de él de acuerdo a criterios y prioridades distintos de los del contribuyente.

- Su pago no es opcional ni discrecional. Puede forzarse mediante la jurisdicción coactiva.

- Aunque se tiene en cuenta la capacidad de pago del contribuyente ello no se hace para regular la oferta y la demanda de los servicios ofrecidos con los ingresos tributarios, sino para graduar el aporte social de cada ciudadano de acuerdo a su disponibilidad.

- No se destinan a un servicio público específico, sino a las arcas generales, para atender todos los servicios necesarios.

Queda, pues, claro que las contribuciones parafiscales se diferencian de los impuestos en la medida en que implican una contrapartida directa al grupo de personas gravadas; no entran a engrosar el erario público; carecen de la generalidad que caracteriza a los impuestos respecto del sujeto obligado a pagar el tributo y especialmente, porque tienen una determinada afectación.

Richard Posner afirma que “podemos definir un impuesto óptimo como aquel que: 1) tiene una base amplia, lo que facilita la recaudación de las grandes cantidades de ingresos que necesitan los gobiernos modernos; 2) grava una actividad cuya

demanda no es muy elástica, de modo que los efectos de sustitución del impuesto son mínimos (el criterio de Ramsey); 3) no aumenta la desigualdad ni ofende la equidad, y 4) su administración no es cara.”³⁶

1.2.4.2. Tasa. Para tal efecto, nuevamente se cita al Dr. Ciro Angarita Barón, que mediante sentencia C-40 del 11 de febrero de 1993 explicó:

Como es bien sabido, en hacienda pública se denomina "tasa" a un gravamen que cumpla con las siguientes características:

- *El Estado cobra un precio por un bien o servicio ofrecido;*
- *El precio pagado por el ciudadano al Estado guarda relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido.*
- *El particular tiene la opción de adquirir o no el bien o servicio.*
- *El precio cubre los gastos de funcionamiento y las provisiones para amortización y crecimiento de la inversión.*
- *Ocasionalmente, caben criterios distributivos (Ejemplo: Tarifas diferenciales).*
- *Ejemplo típico: Los precios de los servicios públicos urbanos (energía, aseo, acueducto).*

1.2.4.3. Contribución. Finalmente, en relación con las contribuciones, el ilustre profesor Angarita Barón manifestó en la ya citada sentencia C-40 del 11 de febrero de 1993, lo siguiente:

“Como se dijo anteriormente, las contribuciones parafiscales no pueden identificarse con las tasas.

En primer lugar, porque el pago de las tasas queda a discreción del virtual beneficiario de la contrapartida directa, mientras que la contribución es de obligatorio cumplimiento. De otra parte, las contribuciones parafiscales no generan una contraprestación directa y equivalente por parte del Estado. Este no otorga un bien ni un servicio que corresponda al pago efectuado.”

“A diferencia de las tasas, las contribuciones parafiscales son obligatorias y no confieren al ciudadano el derecho a exigir del Estado la prestación de un servicio o la transferencia de un bien. Se diferencian de los impuestos en la medida en que carecen de la generalidad propia de este tipo de

³⁶ POSNER, R. Op. cit., p. 460

gravámenes, tanto en materia de sujeto pasivo del tributo, cuanto que tienen una especial afectación y no se destinan a las arcas generales del tesoro público.

La doctrina suele señalar que las contribuciones parafiscales se encuentran a medio camino entre las tasas y los impuestos, dado que de una parte son fruto de la soberanía fiscal del Estado, son obligatorias, no guardan relación directa ni inmediata con el beneficio otorgado al contribuyente. Pero, de otro lado, se cobran solo a un gremio o colectividad específica y se destinan a cubrir las necesidades o intereses de dicho gremio o comunidad.”

Con base en lo anterior, se puede concluir que impuesto es aquel tributo, obligatorio y unilateral, cuya finalidad principal es procurar la obtención de recursos para la atención de los gastos públicos de una Nación, pero que adicional y excepcionalmente puede utilizarse como instrumento con fines extra-fiscales, como sería la regulación económica o la conveniencia social.

Tasa, por su parte, es aquel tributo que debe pagar todo contribuyente como contraprestación de la utilización voluntaria de un servicio prestado por alguna entidad pública.

Finalmente, contribución es aquella especie del tributo de carácter obligatorio que percibe el Estado un grupo determinado de personas que a su vez perciben un beneficio particular.

1.2.5. Elementos esenciales del tributo. Tanto la doctrina como la jurisprudencia³⁷ han establecido que los tributos tienen una estructura común que se caracteriza por la existencia de los siguientes elementos: (1) sujeto activo, que es el fisco, entendido este como el estado (la nación, los departamentos y los distritos o municipios) y las entidades públicas que lo conforman, sujeto a los límites y deberes que le impone la ley tributaria; (2) sujeto pasivo, que es el contribuyente, deudor en la relación tributaria con el deber de tributar y que por regla general, de conformidad con el ordinal 9 del artículo 95 de la constitución, es deber la “persona y del ciudadano”; (3) hecho gravable, que es “el tipo de conducta social, revelador de una capacidad económica y previsto en la ley, cuya realización produce el nacimiento de la obligación tributaria”³⁸; (4) *base gravable*, que son aquellos factores a través de los cuales es posible determinar el monto de la obligación que debe pagar el sujeto pasivo, y (5) *tarifa*, que es la medida que se debe aplicar a la base gravable para determinar el monto de la obligación que debe pagar el contribuyente.

³⁷ Corte Constitucional Sentencia C-364 del 2 de septiembre de 1993, M.P. Carlos Gaviria Díaz

³⁸ BRAVO ARTEAGA, Op. cit. p.239

Por lo anterior, podemos afirmar entonces que el constituyente de 1991, sabiamente y con el fin de reafirmar la seguridad jurídica, incluyó los elementos esenciales de los tributos en el artículo 338 que establece que *“la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.”*

1.2.5.1. Obligación tributaria. De conformidad con los postulados de la teoría general de las obligaciones, el objeto de las mismas esta constituido por la realización de prestaciones, y puede éste consistir en dar, hacer o no hacer. En materia tributaria, la prestación que debe cumplir el contribuyente, en su condición de sujeto pasivo de la relación, en favor del Estado, puede consistir en (1) una prestación de dar, como en el caso del IVA; (2) una prestación de hacer, como sería el caso de los contribuyentes obligados a declarar renta, y que como consecuencia de la declaración no se genere un impuesto a pagar; o (3) una prestación de dar y de hacer, como sería en el mismo caso anteriormente planteado, pero en el que sí se genere un impuesto a pagar. En principio no vemos casos en donde una obligación tributaria genere una prestación de no hacer.

a) Obligación tributaria y relación jurídico-tributaria. En primer lugar consideramos importante establecer la diferencia conceptual que para los estudiosos del derecho tributario existe entre la noción de obligación tributaria y de relación jurídico tributaria.

La consolidación del Estado de Derecho y la evolución del Derecho tributario contribuyeron para asentar la concepción de que la relación jurídico-tributaria es un vínculo ex-lege que se establece entre un Estado y sus contribuyentes con motivo de la aplicación de las leyes que gobiernan los impuestos³⁹. Por esta razón, podemos afirmar que el origen de la obligación tributaria no es otra que la ley.

Para Juan Rafael Bravo, la relación jurídico-tributaria esta constituida por ese “conjunto de deberes, generalmente de hacer o de no hacer, que tienen por objeto asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria principal”⁴⁰

El citado autor clasifica dichos deberes tributarios en tres grandes categorías, así: en primer lugar, se tienen aquellos cuyo objeto esta relacionado con la investigación tributaria, tales como: a) el deber de expedir facturas y de entregarlas a quien adquiere el bien o el servicio respectivo, b) la obligación de llevar libros de contabilidad y de guardar los documentos que la soportan y c) el deber que tienen algunas entidades de suministrarle a la DIAN información, entre otros; en segundo lugar, están aquellos deberes cuyo objeto esta relacionado con

³⁹ SIERRA MEJIA, H. “Obligación Tributaria” En: Derecho Tributario. Cap. 7, Op. cit., p. 380

⁴⁰ BRAVO ARTEAGA., Op. cit., p. 187

la determinación de la obligación tributaria, tales como a) el de inscribirse en el listado de contribuyentes, b) el de presentar declaraciones tributarias y c) el de dar respuesta a los requerimientos y emplazamientos que haga la Administración de Impuestos; y en tercer lugar, aquellos deberes que tienen por objeto facilitar la recaudación de los tributos, dentro de los que tenemos a) el de practicar retenciones en la fuente y b) el de practicar anticipos o “autoretencciones”.

Así las cosas, se observa que si bien la obligación tributaria principal de un sistema tributario esta constituida por la obligación de pagar los tributos que se causen como consecuencia de la ejecución de hechos gravados, existen también una serie de deberes que tienen como finalidad asegurar el cumplimiento de dicha obligación principal. Este conjunto de deberes es lo que la doctrina tributaria llama “relación jurídico-tributaria”.

b) Obligación tributaria. Juan Rafael Bravo define la obligación tributaria como “una relación jurídica, nacida de la ley y que consiste en una prestación de dar, a favor del Estado y a cargo de un particular, con el fin de atender a las cargas públicas.”⁴¹

La Corte Constitucional ha establecido que “La doctrina y la jurisprudencia hacen consenso al definir la obligación tributaria como un vínculo jurídico entre el Estado y las personas, en virtud del cual éstas tienen para con el mismo el cumplimiento de una prestación que se desdobra en dar, hacer y no hacer.”⁴²

Para Hernando Sierra Mejía la obligación tributaria es aquel “vínculo jurídico que le permite al Estado exigir de los contribuyentes el cumplimiento de prestaciones pecuniarias sin que exista estipulación contractual previa ni promesa de contraprestación futura directa o determinada.”⁴³

Tal y como lo menciona el profesor Bravo Arteaga⁴⁴, los elementos fundamentales de la obligación tributaria se encuentran enunciados en el artículo 338 de la Carta Política, y son los siguientes

“1.- La fente, que es la ley, esto es una norma general, emanada normalmente del Congreso, en representación de todos los ciudadanos.

2.- El sujeto activo, que es el acreedor de la deuda y el que tiene el encargo constitucional de percibir los recursos tributarios para atender a las necesidades de la comunidad.

⁴¹ Ibid., pág. 187

⁴² Corte Constitucional Sentencia C-711 de 2001 M.P. Jaime Araujo

⁴³ SIERRA MEJÍA, H. En: Derecho Tributario Cap. 7, Op. cit., p. 393

⁴⁴ BRAVO ARTEAGA, Op. Cit., p. 192

3.- El sujeto pasivo, que es el deudor de la obligación y que ha sido señalado por la ley como titular de una capacidad económica, que lo hace racionalmente idóneo para soportar una carga económica, que afecta su patrimonio en beneficio de toda la comunidad, incluido él mismo, como parte de ella. A veces, el sujeto pasivo solo tiene una especial relación con el titular de la capacidad económica, por lo cual la ley establece una sustitución, por aplicación del principio de la eficiencia.

4.- El hecho gravado, que es un hecho jurídico, vinculado a la manifestación de capacidad económica, seleccionado por la ley como causa inmediata de la deuda tributaria y cuyo acaecimiento da origen a la existencia del tributo.

5.- La base gravable, que es una expresión del hecho gravable en cantidades mesurables, generalmente en la forma de la unidad monetaria nacional, con el objeto de poder establecer el valor de la obligación tributaria en cada caso.

6.- La tarifa, que es un factor matemático constante, que aplicado a la base gravable arroja la cuantía de la obligación tributaria.”⁴⁵

Como se observa, el artículo 338 establece las directrices en términos de competencia y elementos esenciales que deben observarse a la hora de legislar en materia tributaria, y adopta los principios de legalidad (*“solamente el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales y Municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales”*), de certeza (*“La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”*) y también pueden *“permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos”*) y finalmente el de irretroactividad (*“las leyes, las ordenanzas y los acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”*)

c) Fuentes del derecho tributario. Desde una perspectiva jurídica, por fuente podemos entender aquello de donde nace o surge algo. Así, por fuentes del derecho podemos entender el origen, causa o nacimiento del mismo.

Basado en un entendimiento similar, el profesor Giorgio Del Vecchio⁴⁶, afirmó que *“el derecho tiene su fuente primaria, esencial e inagotable, en la naturaleza*

⁴⁵ *Ibíd.*, p. 192

⁴⁶ DEL VECCHIO, G., *Principios generales del Derecho*, 2ª Ed., Barcelona: Bosch, 1948, p. 379

humana”.

Para la mayoría de los autores las fuentes del derecho se clasifican en fuentes reales o materiales, y en fuentes formales. Las primeras son “los factores y elementos que determinan el contenido de tales normas. Estos factores son las necesidades o problemas (culturales, económicos, gremiales, etc.) que el legislador tiende a resolver, y, además, las finalidades o valores que el legislador quiere realizar en el medio social para el que legisla”⁴⁷ De otra parte, las fuentes formales son, según el mismo autor, modalidades o modos de manifestación del derecho positivo⁴⁸. Distintos autores han clasificado las fuentes formales en cuatro grandes grupos, a saber (1) la legislación; (2) la costumbre; (3) la doctrina; y (4) la jurisprudencia, aunque aclaramos que las dos últimas, en sentido estricto, no han sido consideradas como fuentes sino como autoridades.⁴⁹

En relación con el derecho tributario, según Juan Rafael Bravo, “se entiende por fuentes del derecho tributario aquellas formas a través de las cuales se ponen de manifiesto las normas vigentes que regulan las relaciones tributarias. Es decir, que al hablar de fuentes del Derecho Tributario se hace referencia a las que la doctrina califica como formales, por oposición a las fuentes materiales que son los principios que informan el sentido de la vida humana en sociedad.”⁵⁰

En su exposición, el profesor Bravo afirma que “las fuentes, así entendidas, se pueden clasificar en dos grupos: escritas y no escritas. Las fuentes escritas están constituidas por: la ley, los decretos-leyes, los decretos legislativos, los decretos reglamentarios, las resoluciones generales, las ordenanzas departamentales y los acuerdos municipales. Las fuentes no escritas están constituidas por: la costumbre y los principios generales del derecho.”⁵¹

Ahora bien, partiendo de la base que el sistema tributario de nuestro país acoge como esencial en su estructura el principio de reserva de la ley, en consecuencia se tiene entonces que sólo la ley es fuente del derecho tributario, pues es en ella en donde se determinan el hecho generador de la obligación tributaria.

d) Fuentes Inmediatas. Dentro de las fuentes inmediatas más importantes podemos nombrar la Constitución y la Ley. La primera por cuanto en ella se establece, entre otras, el fundamento de la potestad tributaria del Estado, los principios que rigen el sistema tributario, y los derechos y garantías que tienen los contribuyentes frente al Estado, y la segunda por cuanto ella es la verdadera

⁴⁷ TORRE, A. Introducción al Derecho. 5ª Ed., Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1965, p. 274

⁴⁸ *Ibíd.*, p. 279

⁴⁹ GENY, F. Método de interpretación y fuentes en derecho privado positivo. 2ª Ed., Madrid: REUS, 1925, p. 371

⁵⁰ BRAVO ARTEAGA, Op. cit., p. 121

⁵¹ *Ibíd.*, p. 121

fuente del derecho tributario, y en ella deben contenerse los elementos esenciales del tributo.

e) Constitución. El profesor Diego Younes Moreno define la Constitución como “el conjunto de reglas que definen y regulan la conformación y funcionamiento de los órganos que conforman el Estado y señala los derechos, garantías y obligaciones fundamentales de los integrantes de la comunidad política.”⁵² Como se observa, esta definición que trae el ilustre doctor Younes está compuesta de dos grandes partes, la primera que establece que la Constitución es el esqueleto y catálogo de funcionamiento del Estado, interna y externamente, y en segundo lugar, proclama los derechos y obligaciones de los ciudadanos dentro del Estado de Derecho.

Para Maurice Duverger, la Constitución o ley constitucional “es un texto jurídico superior a los demás, que se derivan de él y gracias a él poseen validez.”⁵³

Por su parte, el profesor Luis Carlos SÁCHICA, en relación con la supremacía de la Constitución, como norma de normas, comenta:

En el ordenamiento jurídico nacional, la constitución – ley fundamental, súper-ley, norma de normas – es la normatividad jerárquicamente superior. Deducción obvia, en razón de que es el producto de la voluntad del soberano, del poder supremo, el origen de todos los poderes, el constituyente.

Las demás normas y actos estatales – leyes, decretos, resoluciones, órdenes, acuerdos, ordenanzas – le están subordinados. Son desarrollo suyo o aplicación de sus disposiciones.

*La validez de éstas normas y actos depende de su conformidad con la Constitución.*⁵⁴

La Constitución como fuente inmediata del derecho tributario, lo es en cuanto no sólo designa al sujeto que ha de ejercer el poder de imperio estatal respecto de los tributos, sino en cuanto garantiza derechos de las personas y que no es legítimo desconocer o restringir con motivo de la actividad de recaudación tributaria. Bien puede ser extenso el campo de una fase de ella, por ejemplo: la de verificación o fiscalización, atribuirse en él a la administración “amplias facultades”, pero tiene que estar limitado, definido por la ley de modo que no vulnere esos derechos garantizados por la suprema norma, como el del debido proceso, o el de la

⁵² YOUNES MORENO, D. Curso de Derecho Administrativo. 6ª. Ed., Santa Fe de Bogotá: Temis S.A., 1997, p. 4

⁵³ DUVERGER, Maurice. Instituciones Políticas y Derecho Constitucional. 6ª Ed., Barcelona: Ariel S.A. 1988, p. 26

⁵⁴ SÁCHICA, Op. cit., p. 31

intimidad de la persona.

f) Ley. El profesor Noguera Laborde, en relación con el concepto de norma jurídica, afirmaba que “Toda norma es, en primer lugar, una regla de conducta porque traza una dirección al obrar. En segundo lugar, una regla de conducta obligatoria porque prescribe o impera. Una norma es, pues, una regla de conducta imperativa. Esto es, de obligatorio cumplimiento.”⁵⁵

Por su parte, el tratadista Rafael Gómez Pérez, afirma que “la ley civil, en su sentido más amplio (que abarca desde la Constitución hasta un reglamento) es una declaración de voluntad hecha por el legislador para que sirva como ordenación de la sociedad.”⁵⁶

En términos generales, por ley se entiende la norma jurídica, de obligatorio cumplimiento, que proviene de la voluntad soberana del Estado y que es expedida de conformidad con los formalismos preestablecidos por éste. De la anterior definición, se puede establecer que las características principales de la ley son:

- Que emane válidamente de la autoridad competente, es decir de la rama del poder público a la que se la ha asignado la función de hacer las leyes y conforme a los trámites estipulados para ello.
- Que sea general y abstracta, garantizando así la imparcialidad pues, se elaboran “por fijación de tipos, clases o géneros de hechos y de conductas y, por ello, solo toman lo que hay de común en los hechos y las conductas, prescindiendo de las singularidades de unos y otras.”⁵⁷ y por ende, resulta difícil pensar que la ley pueda regular situaciones concretas y es por eso que en el derecho sabiamente se dice que la ley es igual para todos.
- Es obligatoria, puesto que su aplicación y cumplimiento están respaldados coactivamente por el poder estatal.
- Que sea permanente. En función de la seguridad jurídica, la ley se promulga para permanecer vigente en el tiempo hasta que no sea expresamente derogada. es decir que pueda ser aplicada en forma indefinida mientras no se haya extinguido su fuerza normativa. No obstante lo anterior, como excepción a la regla citada, existe un caso en que la permanencia de ley se prolonga en el tiempo después de derogada, esto en función de los derechos adquiridos.⁵⁸

⁵⁵ NOGUERA L. R. Vol. I. Op. cit., p. 52

⁵⁶ *Ibíd.*, p 33

⁵⁷ *Ibíd.*, p. 55

⁵⁸ GOMEZ PEREZ, Rafael. Deontología Jurídica. Pamplona: Universidad de Navarra S.A. EUNSA., 1982., p. 34

- Finalmente, otra característica de la ley es que su cumplimiento puede ser exigido por el Estado coactivamente, es decir, que siempre existirá la posibilidad de una sanción externa de la misma⁵⁹.

Es importante anotar que una de las características propias de la ley es su carácter general e impersonal. Lo anterior da lugar a que existan situaciones individuales en las cuales si se aplicara la ley de manera exegética daría lugar a una ostensible y protuberante injusticia, situación que en su momento no fue contemplada por el legislador, así como tampoco los mencionados resultados. Es aquí en donde entrará a jugar un importante papel la equidad, al ser un mecanismo corrector para dar lugar a la justicia en el caso concreto, tal y como veremos más adelante.

Definición clásica: La ley, dice Santo Tomás de Aquino en una definición clásica, es la “ordenación de la razón dirigida al bien común, promulgada por quien tiene autoridad” (*rationis ordinatio ad bonum commune ab eo qui curam communitatis, solemniter promulgata*)⁶⁰.

Al desglosar la anterior definición, se encuentran elementos de la esencia de la ley:

- Que es una ordenación, es decir que es el establecimiento de un orden de medios conducentes a un fin;
- De la razón, es decir que es producto de la inteligencia del hombre y no es fruto del capricho;
- Dirigida al bien común, no al particular;
- Promulgada, para que tenga fuerza obligatoria;
- Por quien tiene autoridad, no por cualquiera

Así las cosas, se puede afirmar entonces que para que la ley obligue en una sociedad debe ser:(1) Posible, tanto física como moralmente, para el común de los súbditos; (2) Honesta, sin oposición alguna a las normas superiores; en último término, concordando con la ley divina; (3) Útil: para el bien común, aunque perjudique a algunos particulares; (4) Justa, conforme a los postulados de la justicia conmutativa y la justicia distributiva, y (5) Promulgada, para que pueda ser conocida por todos y cada uno de los súbditos.

Y en el mundo del derecho, la ley también se conoce como norma jurídica o regla de derecho. Como lo señala el ilustre profesor Javier Hervada “la ley es la regla de lo justo. Esto es, señala qué cosas pertenecen a cada uno, su derecho y su

⁵⁹ *Ibíd.*, p. 34

⁶⁰ DE AQUINO, Santo Tomas citado por el Dr. Juan Rafael Bravo en el capítulo II de la obra “Teoría del Impuesto sobre la Renta”: ICDT. Santa Fe de Bogotá. 1995, p. 62

deber...”⁶¹

Así las cosas, observamos que la ley tiene como objeto regular las relaciones de justicia entre los individuos de una comunidad, y las de éstos con la comunidad. La ley se constituye entonces en un instrumento apto para el logro de la justicia distributiva.

La ley, como segunda fuente inmediata del derecho tributario, corresponde a la que lo es tanto en sentido formal, como emanada del órgano estatal que tiene la función de dictarla como disposición general e imperativa u obligatoria dictada por otros órganos excepcional o transitoriamente investidos del poder de dictarla.⁶²

Fuentes mediatas: Tal y como lo afirma Carlos A. Ramírez Guerrero, la fuerza vinculante de las fuentes mediatas del derecho tributario.

Se origina en su conformidad o sujeción a la ley, son en primer término, aquellos actos administrativos de contenido general con los que el ejecutor de la norma obedece el mandato de ella, para que actualice a las circunstancias económicas nuevas la descripción o medida de algunos elementos del hecho generador, de los cuales son ejemplo los que en función de la pérdida del valor adquisitivo de la moneda ajustan los valores nominales de factores de medición del hecho, por ejemplo: ajustes parciales por inflación.

En segundo lugar, la jurisprudencia o conjunto de decisiones ante impugnaciones de actos de ejecución o aplicación de la norma.

La doctrina en tercer término, los puntos de vista u opiniones sobre el contenido de la norma, expuestos oficialmente pero no como ejercicio de función decisoria, o por particulares.⁶³

1.3. PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO

Para desarrollar este punto, se establecerá una diferencia como simple asunto didáctico, entre la clasificación doctrinaria que hacen los principios del derecho tributario, en el que están los principios desarrollados por los juristas y demás estudiosos de la materia, y los principios constitucionales sobre los cuales se encuentra fundado el sistema tributario colombiano, pues los del segundo grupo constituyen un subconjunto de los del primero. (Es decir, no todos los principios

⁶¹ HERVADA, J. Introducción crítica el derecho natural. Bogotá: Temis S.A.–Instituto de Humanidades de la Universidad de la Sabana., 2000, p. 116

⁶² RAMÍREZ CARDONA, A. Derecho Tributario Sustancial y Procedimental. 3ª.Ed., Bogotá: Temis, 1985, p.86.

⁶³ RAMÍREZ GUERRERO, Carlos A. “Fuentes del Derecho tributario”. En: Derecho Tributario, ICDT., Op. cit., p. 87

del derecho tributario son principios constitucionales de éste.)

Para comenzar, el Diccionario de la Real Academia define principio como “causa, origen de algo”⁶⁴. Según esto, y desde una perspectiva netamente lingüística, podemos afirmar que principio significa causa y en tal sentido, los principios del derecho tributario son aquellos que le dan origen a éste.

Ahora bien, desde una perspectiva filosófica, para entender el alcance del término “principio” facilita en gran medida citar a Aristóteles quien establecía que se llama causa “en una primera acepción a la materia de que una cosa está hecha. En otro sentido se llama causa a la forma y el modelo. También se llama causa al primer principio del cambio o del reposo. En una palabra: el que hace algo es causa de lo que ha sido hecho.. Por último, es también causa el fin, y se llama fin a aquello en vista de lo cual se hace algo.”⁶⁵

Los sistemas tributarios se basan, y deberían siempre estar basados, en un conjunto de principios de carácter técnico que regulen la imposición, de tal manera que propendan y estimulen la existencia de una legislación impositiva justa, que redistribuya el ingreso y que permita el correcto desarrollo económico de un Estado para poder cumplir con sus fines primordiales.

Para iniciar nuestro estudio sobre los principios del derecho tributario dentro del derecho colombiano, y particularmente del principio de equidad en el derecho tributario, consideramos necesario citar brevemente las famosas reglas formuladas por el ilustre economista inglés de Adam Smith, las cuales hoy en día aún deben ser consideradas por los hacendistas para el estudio de estos temas, y de hecho, vemos que los diferentes principios adoptados por las legislaciones occidentales aún guardan la filosofía de éstas máximas.

Reglas de Adam Smith: Resulta importante citar las reglas de la tributación profesadas por Adam Smith toda vez que el sistema tributario Colombiano, así como el de gran parte del mundo occidental, es de típica concepción liberalista clásica. A diferencia de la mayoría de los clásicos, Smith consideró que la principal fuente de riqueza era el trabajo, y no el comercio (para los mercantilistas) y la tierra (para los fisiócratas)

Para Adam Smith el intervencionismo del Estado en la economía debe ser mínimo, y los únicos gastos propios de la función de éste deben ser los gastos de defensa, los gastos de administración de justicia, los gastos para obras públicas y los gastos de los gobiernos locales del Estado⁶⁶. Según este importante pensador, y

⁶⁴ Diccionario de la Real Academia Española, Op. cit. En www.rae.es

⁶⁵ ARISTÓTELES, citado por el Dr. José Alpiniano García en su obra *Títulos Valores, un Estudio de derecho comparado*. Santa Fe de Bogotá. Librería La Constitución, 1997 p. 53

⁶⁶ PLAZAS VEGA, M. Op. Cit., p. 43 y ss

en general bajo la teoría de los clásicos, los impuestos constituyen la mayor y más apropiada fuente para que el Estado obtenga los recursos necesarios para el cumplimiento de los fines anteriormente mencionados.

Por tal motivo, Smith en su célebre *investigación sobre la naturaleza y la causa de la riqueza de las naciones* propuso las siguientes reglas para la tributación:

a) Los vasallos de cualquier Estado deben contribuir con al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado. (..) En la observancia o inobservancia de esta máxima consiste lo que llamamos la igualdad o la desigualdad en la imposición.

b) El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e intangible para el contribuyente y para cualquier otra persona. (..) La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo.

c) Todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente.

d) Toda contribución debe imponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o a más de aquello, que entra efectivamente en el tesoro público del Estado.⁶⁷

Los estudiosos del derecho tributario conocen la primera máxima también como principio de justicia, pues de la lectura de la misma se puede observar que lo que se propone es que los tributos sean equitativos, es decir, en proporción a su capacidad contributiva.

Tal y como lo señala el tratadista Isaac López Freyle “este principio se hace efectivo y materializa a través de dos conceptos esenciales: el de la generalidad y el de la uniformidad en las cargas impositivas, para eliminar todo régimen de privilegio.”⁶⁸

La segunda máxima es también conocida como principio de certidumbre, y lo que

⁶⁷ SMITH, A. *Investigación sobre la naturaleza y la causa de la riqueza de las naciones*. Barcelona: Bosch, 1983. p. 118 -ss

⁶⁸ LOPEZ FREYLE, I. *Principios de derecho tributario*. Bogotá: Lerner., 1962, p. 22

persigue es que los contribuyentes de un Estado conozcan de manera cierta la cuota que debe contribuir y el momento en que debe pagar su contribución, en la manera que señalen las correspondientes leyes que los regulan.

La tercera máxima es aquella conocida en los tiempos modernos como el principio de comodidad, y establece que los tributos deben ser cobrados a los contribuyentes en el momento en que en “condiciones económicas para hacer el pago.”⁶⁹

Finalmente, la cuarta máxima es también conocida como principio de economía, y podría equiparse hoy día al principio de eficiencia pues lo que busca es la optimización de los costos en que deben incurrir los entes a través de los cuales se recaudan los tributos.

Es indudable la importancia de los planteamientos de este ilustre economista clásico en relación con los principios fundamentales que deben orientar la tributación puesto que, como se verá, el desarrollo que ha tenido la tributación en el tiempo aún mantiene vivo el espíritu de ellos.

1.3.1. Principios constitucionales del derecho tributario en Colombia. Como su nombre lo dice, dentro de este conjunto están los principios consagrados en la Carta Política y que constituyen los verdaderos pilares y principios rectores del sistema tributario de la República de Colombia. El constituyente de 1991 introdujo una importante novedad al establecer en su artículo 363 que el sistema fiscal colombiano, por principio, debe estar orientado por la equidad, la eficiencia y la progresividad.

Por su parte, el numeral 9 del artículo 95 establece que es deber de la persona y del ciudadano “contribuir al financiamiento de los gastos del estado dentro de conceptos de justicia y equidad.”

Finalmente, el artículo 338 de la Carta Política, por su lado, establece el principio de legalidad de los tributos, pues establece que sólo la ley puede establecerlos.

1.3.1.1. Principio de legalidad. El primero, y más importante principio del derecho tributario, es el principio de legalidad o reserva de ley, propio también de un Estado Social de Derecho. El surgimiento de este principio, hoy en día universalmente reconocido, se remonta a los finales de la Edad Media con la expedición de la célebre Carta Magna en la cual se proclamó que “no pueden establecerse impuestos sin mediar el consentimiento popular a través de sus representantes”⁷⁰

⁶⁹ Ibíd., p. 37

⁷⁰ PLAZAS VEGA, M Op. cit., p. 279

El principio de legalidad en Colombia se encuentra consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política el cual establece:

Art. 338 – En tiempos de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas y los acuerdos. Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

En Colombia éste principio, de origen democrático y de arraigo constitucional, es el que establece que (1) corresponde a la ley “establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente parafiscales”⁷¹ y, (2) que quienes tienen la potestad de determinar soberanamente los tributos son únicamente los cuerpos colegiados de elección popular, es decir, el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Municipales⁷².

Según lo anterior, se observa como el Constituyente de 1991, con el fin de otorgar seguridad jurídica y prevenir posibles abusos de los gobernantes, se aseguró de insertar el principio de “Nullum tributum sine lege”⁷³

Adicionalmente, en desarrollo de la imposición de garantías a favor de los contribuyentes, el constituyente determinó los elementos mínimos que debe contener el acto-poder a través del cual se impone un tributo al establecer en la segunda parte de artículo 338 que “La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”.

La Constitución corrobora el principio de legalidad, de un parte, en los numerales

⁷¹ Constitución Nacional, Artículo 150-12,

⁷² *Ibíd.*, artículo 338.

⁷³ *Ibíd.*, artículo 338, inciso 1º. establece que “En tiempos de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales.”

11 y 12 del artículo 150, según los cuales establece que corresponde al Congreso, por medio de las leyes, establecer las rentas nacionales⁷⁴, así como las contribuciones fiscales y parafiscales⁷⁵; y por otra parte, en el numeral 4 del artículo 300 que establece la facultad de establecer los tributos regionales a las Asambleas Departamentales, y el numeral 4 del artículo 313, que establece esa misma facultad, pero para los tributos locales, a los Concejos.

La Constitución Nacional establece en su artículo 338 que “en tiempos de paz, solamente el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales y Municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales”. Según lo anterior, sólo los cuerpos colegiados tienen la potestad de establecer tributos, en tiempos de paz.

Como ya se comentó, el principio de legalidad tiene una especial importancia en materia tributaria pues éste constituye la principal garantía para el contribuyente por cuanto consagra que todo tributo sólo puede ser fijado por la ley, y de otro lado, es el núcleo fundamental del poder impositivo del Estado. En Colombia este principio se encuentra consagrado dentro de la Constitución Política, además del artículo 338, en los numerales 11 y 12 del Artículo 150 que establecen compete al Congreso Nacional, por medio de las leyes, establecer las rentas nacionales⁷⁶ así como las contribuciones fiscales y parafiscales⁷⁷. Conforme con lo anterior, vemos consagrado el principio de reserva de la ley en materia tributaria, como propia del sistema tributario colombiano. Este es el llamado poder tributario originario, pues éste radica, por virtud de la Carta Política, primordialmente en el Congreso.

De otra parte, existe el poder tributario derivado que es aquel que si bien esta reconocido constitucionalmente, se encuentra sometido a los límites que le establece la misma constitución. Este es el caso de las Asambleas Departamentales y los Concejos Municipales. En efecto, en relación con las Asambleas Departamentales, el numeral 4 del artículo 300 establece que corresponde a éstas “decretar, de conformidad con la ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales.” Adicionalmente, el numeral 4 del artículo 313 del estatuto constitucional establece que corresponde a los Concejos “votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales.” De lo anterior, se deduce que si bien constitucionalmente las Asambleas y los Concejos tienen la facultad de establecer tributos, éstos deben estar conformes con la ley, es decir, que no pueden contravenir o exceder lo que las leyes establezcan, y como ya se sabe, las leyes sólo pueden ser creadas por el Congreso de la República.

Para poder entender el principio de legalidad del derecho tributario, es necesario

⁷⁴ *Ibíd.*, artículo 150-11

⁷⁵ *Ibíd.*, artículo 150-12

⁷⁶ *Ibíd.*, artículo 150 numeral 11

⁷⁷ *Ibid.*, numeral 12

primero explicar las dos más importantes acepciones que tiene el principio de legalidad en materia de Derecho. Según lo explica la tratadista Lucy Cruz de Quiñónez, "el principio de legalidad en materia tributaria difiere del principio de legalidad en materia del derecho administrativo ya que el primero corresponde al principio de reserva de la ley y puede explicarse con el viejo aforismo "Nullum tributum sine lege", en cambio el segundo tiene como finalidad la guarda de la correcta aplicación de la norma jurídica dentro de las decisiones que deben tomar las autoridades, debiendo ceñirse sus actuaciones a la normatividad establecida, so pena de responder por extralimitación de funciones."

El principio de legalidad en materia tributaria constituye una garantía a favor de los contribuyentes por cuanto es el que garantiza el derecho a no pagar tributos que no hayan sido establecidos legalmente por el Congreso y que se encuentren fundamentados en la ley. Se puede definir como aquella garantía "a favor de los contribuyentes frente a los regímenes monárquicos absolutistas, hoy en día puede decirse que, además de un derecho ciudadano a no pagar sino los impuestos que sean legalmente establecidos por el Parlamento, constituyen también, un reconocimiento al deber de pagar prestaciones coactivas de contenido patrimonial para el sostenimiento de las cargas públicas. Este principio es en la actualidad, algo completamente natural en un Estado democrático, como resultado del aforismo "no hay tributo sin ley que lo establezca". 78, es decir, los tributos sólo pueden tener su origen en la ley, como expresión de la voluntad soberana del Estado 79.

El principio de legalidad de los impuestos constituye uno de los elementos fundamentales sobre el cual descansa la democracia. Este principio ya venía establecido en Bill of Rights de 1689 cuando se estableció que "no habrá impuesto sin representación". Esta antigua regla permite limitar cualquier abuso del Poder ejecutivo "que podría encontrar en la creación y aumento de los impuestos un fácil camino para solucionar sus necesidades fiscales siempre apremiantes"

Especial atención merecen dos temas relacionados con el principio de legalidad. Es prohibición de concesión de facultades extraordinarias en cabeza del ejecutivo para decretar tributos y el segundo, el reconocimiento expreso de facultades excepcionales del ejecutivo en estado de emergencia, en estado de conmoción interior y en estado de guerra exterior.

El constituyente de 1991 queriendo evitar ese abuso de las facultades, las prohibió de un tajo (Art. 150 num.10), en lugar de condicionarlas a casos de extrema urgencia y de vincular su ejercicio a los objetivos concretos que tiene el Congreso, que hubiera sido mejor, pues así de esta forma se hubiera evitado el abuso de

⁷⁸ CRUZ DE QUIÑÓNEZ, Lucy. Principios Constitucionales de Derecho Tributario. En: Memorias Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, ICDDT, 1989. p. 385.

⁷⁹ PLAZAS VEGA, M., Op. cit., p. 269

excepción que quedó vigente para épocas de emergencia económica social y ecológica que sólo debe usarse cuando las causas sean sobrevivientes y no solo frente a urgencias, que pueden ser estructurales y por lo tanto solucionables mediante mecanismos ordinarios atribuidos a distintas autoridades públicas.

Es así como en Colombia, el principio de legalidad se encuentra consagrado en los ordinales 11 y 12 del artículo 150 de la Constitución Política, “conforme a los cuales el Congreso Nacional, por medio de leyes, ejerce las funciones de establecer las rentas nacionales (ordinal 11) y las contribuciones fiscales y parafiscales (ordinal 12)”.⁸⁰

1.3.1.2. Artículo 363 de la Constitución Nacional. El artículo 363 de la Carta Política consagra un marco general que guía la imposición de las cargas fiscales a través de las cuales el Estado obtiene los recursos necesarios para su conservación y funcionamiento al establecer que nuestro sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

Al elevarse a rango constitucional los mencionados principios se está garantizando a los contribuyentes que el Estado, en ejercicio de su poder impositivo, está en la obligación de configurar cargas fiscales justas, que respeten la igualdad y ante todo que sean equitativas, pues, los principios establecidos en el artículo 363 de la Constitución exigen que se tomen en consideración no solo las situaciones fácticas iguales en que se encuentran los contribuyentes, sino además que se considere también su capacidad económica de tal manera que aporten con una mayor carga tributaria quienes tienen y pueden más, y con la finalidad de lograr el mayor recaudo posible al menor costo para las partes.

Es importante precisar que la Corte Constitucional ha sostenido en diversas oportunidades que los principios del sistema tributario consagrados en el artículo 363 de la Carta Fundamental son predicables del sistema tributario “en su conjunto y no de un impuesto específico.”⁸¹ Lo anterior, tal y como lo afirma el Dr.

⁸⁰ BRAVO ARTEAGA, Op. Cit. p. 122

⁸¹ Corte Constitucional Sentencia C-412 de 1996; M.P. Alejandro Martínez Caballero “La Corte no desconoce esa situación pues es indudable que las presunciones y las bases mínimas de referencia pueden implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva, esto es, al hecho económico del contribuyente que expresa su capacidad económica, que es lo que en principio la ley pretende gravar de manera igualitaria al definir un hecho generador de un impuesto. Sin embargo, esta Corporación ya había establecido que tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, como los mencionados en el párrafo precedente, pues no sólo el Legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad sino que, además, *tales principios se predicán del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico*. Así, ha dicho al respecto la Corte que “la ideal coexistencia de equidad y eficiencia, no siempre se puede traducir con exactitud en la realidad

Martínez Caballero en la sentencia de la Corte que se cita, en ciertos casos implicará la asunción de ciertas cargas o sacrificios “en términos de la equidad tributaria concreta.”⁸², siempre y cuando sean razonables y estén justificados con la búsqueda.

Principio de Progresividad: La Progresividad es la expresión cuantitativa o concreta de la equidad puesto que a través de ella se materializa el concepto de equidad vertical, pues es por medio de ésta que se da la cuota del tributo en relación con la capacidad económica del respectivo contribuyente, puesto que el gravamen tendrá mayor incidencia sobre aquellos quienes tienen una mayor capacidad contributiva.

Para el tratadista Juan Rafael Bravo, un sistema tributario consulta el principio de progresividad cuando reúne las siguientes condiciones:

“1. Que los impuestos de tarifa proporcional no representen ingresos preponderantes sobre los impuestos progresivos dentro del correspondiente sistema.

2. Que los impuestos indirectos tengan tarifas diferenciales, de tal manera que los consumos lujosos tengan un mayor impuesto que los consumos corrientes.”⁸³

Como ya lo explicamos, la equidad vertical es aquella que se expresa bajo la máxima “trato desigual para los desiguales”. Esto, a la luz del derecho tributario, quiere decir que económicamente los contribuyentes desiguales deben ser tratados de acuerdo a su grado de desigualdad. Por eso, bajo el principio de progresividad el sacrificio económico del contribuyente debe serlo en proporción de su capacidad para contribuir.

La tratadista Lucy Cruz de Quiñónez refiriéndose a éste principio, afirma que “La progresividad es una manifestación de la equidad vertical. El aporte de los individuos debe ser proporcional a la capacidad de pago gravada. Como ya se ha dicho, a igual capacidad de pago debe corresponder la misma carga, y a mayor capacidad de pago se atribuye una contribución más que proporcional que el incremento.”⁸⁴ Así, la progresividad mira la capacidad del contribuyente buscando que a mayor capacidad de pago, mayor será la contribución que este debe

normativa y en la praxis, en las cuales una ganancia en equidad puede tener un costo en eficiencia y un incremento de ésta derivar en pérdida en aquélla”, por lo cual es posible favorecer un principio incluso afectando el otro, sin que ello sea inconstitucional “hasta el punto en que, atendidas las circunstancias históricas, un sacrificio mayor carezca de razonabilidad”.

⁸² *Ibíd.*

⁸³ BRAVO ARTEAGA. *Op. cit.*, p. 112

⁸⁴ CRUZ DE QUIÑONEZ, L. *En: Derecho Tributario. Cap. 4, Op. Cit. p. 284*

hacer.⁸⁵

Más este principio no se tiene encuentra frente a los impuestos indirectos, los cuales finalmente son regresivos y afectan con menos equidad a quienes tienen menos capacidad de pago.

El doctor Alfredo Lewin Figueroa ha señalado que la progresividad tiene por objeto “hacer justo el sistema (tributario), de tal manera que el legislador atienda la capacidad contributiva de las personas, y los gravámenes no sean simplemente proporcionales, sino que, quien tenga mayor capacidad contributiva, asuma obligaciones mayores, y su cuantía sea más que proporcional a esa mayor capacidad.”⁸⁶ Es por lo anterior que algunos tratadistas equiparan este principio con el de la igualdad.

Principio de eficiencia: Por razones simplemente metodológicas, y teniendo en cuenta que éste principio no es el centro de la presente investigación, procederemos a definirlo solamente:

“Se entiende que el principio de eficiencia busca un ideal de tributación por el cual los impuestos cumplan su finalidad recaudatoria, con fines de interés general con los menores esfuerzos posibles para el fisco y los contribuyentes.”⁸⁷

Principio de irretroactividad: Lucy Cruz de Quiñónez afirma que “En general a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de alguna persona. Esta prohibición opera en materia fiscal y en todas las demás materias. Así, para que una ley sea retroactiva, se requiere que obre hacia el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores.”⁸⁸

Este principio se encuentra consagrado en nuestra Constitución en el tercer inciso del artículo 338 que establece “Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”⁸⁹, así como en el segundo inciso del artículo 363 que establece “Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.”⁹⁰

La Corte ha dicho que la restricción de retroactividad o vigencia para el período siguiente “está encaminada a impedir que se aumenten las cargas del

⁸⁵ *Ibíd.*, p. 284

⁸⁶ LEWIN FIGUEROA, A. Los principios constitucionales del derecho tributario. *Op. cit.*, p. 106

⁸⁷ *Op. Cit.* p. 292

⁸⁸ CRUZ DE QUIÑONEZ, L. *En: Derecho Tributario. Cap. 4, Op. Cit.* p. 285-286

⁸⁹ Constitución Nacional, artículo 338

⁹⁰ *Ibíd.*, artículo 363

contribuyente modificando las regulaciones en relación con períodos vencidos o en curso”, es decir, es una prohibición de retroactividad en lo desfavorable al contribuyente, pero si la medida le es favorable, la Corte admite su vigencia inmediata.⁹¹

Principio de capacidad de pago o capacidad contributiva: Según el ordinal 9 del artículo 95 de nuestra Carta Política es deber del ciudadano “contribuir al financiamiento de los gastos del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad”. Es así como nuestro ordenamiento jurídico consagra el principio de la capacidad de pago como principio fundamental del derecho tributario. Este principio se justifica en la obligación que tienen los súbditos de una nación de contribuir con recursos que permitan colaborar con los gastos de ésta.

Con dicho ordinal 9, el sistema jurídico Colombiano elevó a norma constitucional una de las cuatro famosas reglas de Adam Smith⁹², que constituyen la estructura fundamental de los sistemas tributarios, según la cual “los sujetos de cada Estado deben contribuir a apoyar al gobierno, de la manera más adecuada posible en proporción a sus respectivas capacidades”.

El principio de capacidad de pago presenta un doble aspecto: de un lado, señala los criterios y los límites que deban regir en la fijación de las obligaciones tributarias y de otro lado, tiene puesta su mirada en la distribución interindividual, es decir, en las cargas comparativas.

Desde Adam Smith, se ha impuesto la idea de que la renta del contribuyente constituye si no la única, si la mejor expresión de la capacidad tributaria.

La capacidad de pago se asocia normalmente, con la riqueza bien sea que exista en manos de una persona o que se obtenga a través de la renta, ya sea esta ahorrada o gastada. En ambos casos existe una aptitud para contribuir con los costos del bienestar general.

Las desigualdades en las riquezas justifican tratamiento desigual en los impuestos⁹³, de suerte que se grave más al que mayor capacidad de pago posee⁹⁴.

Principio de equidad: Para la tratadista Lucy Cruz de Quiñónez⁹⁵ “La equidad horizontal requiere que los contribuyentes con el mismo ingreso real, se

⁹¹ Corte Constitucional, sentencia C-527/96 M.P. Jorge Arango Mejía.

⁹² SMITH, A. Op. cit. p. 118-120

⁹³ *Ibíd.*, p.120

⁹⁴ CRUZ DE QUIÑÓNEZ, L. En: Revista 41, ICDT, Propuesta No. 5 – Conclusiones de la Mesa de Trabajo del ICDT, p. 309

⁹⁵ CRUZ DE QUIÑÓNEZ, L. En: Derecho Tributario, ICDT, op. cit., p.279

encuentren en circunstancias similares en otros aspectos relevantes, para que deban pagar la misma cantidad de impuesto. En virtud del principio de equidad el legislador está obligado a considerar las distintas hipótesis susceptibles de gravamen para dar a cada una de ellas la adecuada solución normativa. Por eso se admiten categorías o grupos de iguales frente al fisco.”

“La equidad vertical, involucra una diferenciación de las cargas tributarias que se experimentan en los distintos niveles de ingreso”⁹⁶

Y es precisamente sobre este último principio sobre el cual tiene eje el presente trabajo, ya que consideramos que es el principio menos desarrollado dentro del derecho tributario, y por otra parte, constituye uno de los elementos de la esencia de la tributación.

Para el derecho tributario, el concepto de equidad juega diferentes roles, todos igualmente importantes, pero como se mencionó anteriormente, no todos han sido desarrollados en la misma medida. La contextualización del concepto de equidad dentro del derecho tributario puede enumerarse de la siguiente manera:

Equidad como cualidad propia del derecho tributario, y que por consiguientes es factor de obligatoria observancia por parte del legislador al momento de ejercer el poder impositivo.⁹⁷

Según el numeral 9 del artículo 95 de la Carta política, para el sistema tributario la equidad también cumple el rol de ser un elemento de la esencia del deber de todos los ciudadanos de contribuir con el fisco.

En relación con el principio de equidad, la Corte Constitucional manifestó lo siguiente:

En cuanto al principio de equidad tributaria es claro que “se desenvuelve como derecho a la igualdad dentro del campo fiscal, en íntima correspondencia con el principio de la generalidad del tributo que de suyo constituye basamento del derecho a la igualdad frente a las cargas públicas. Destacándose además que en salvaguarda contra una igualdad anfibológica, el principio de la equidad se nutre de las directrices trazadas por el principio de la certeza del tributo (arts. 363, 338 y 95-9 C.P.). Y claro, reconociendo al punto que el derecho tributario repudia la indeterminación, pues ésta, a más de lesionar la estructura técnica y económica del tributo, atenta gravemente contra la seguridad jurídica y el sentido de justicia.” [1]

En torno a la equidad tributaria, la Corte Suprema de Justicia en Sentencia

⁹⁶ Op. cit. p. 281

⁹⁷ Constitución Política, artículo 363

124 de septiembre 3 de 1987 ya había expresado que la igualdad en materia tributaria no puede ser mirada desde el punto de vista jurídico-formal “sino con criterio práctico, aunque no necesariamente matemático... si el principio de igualdad fuera aplicado de un modo formalista al sistema tributario, éste terminaría siendo inequitativo en la práctica... Por eso la doctrina y la legislación han abandonado las tarifas proporcionales, sustituyéndolas por las progresivas que gravan más fuertemente a quienes obtengan ingresos elevados... La búsqueda de la equidad del sistema tributario ha conducido a establecer distintos regímenes de acuerdo con las peculiaridades de cada tipo de actividad productiva... Unas veces, entonces, sacrifica la igualdad jurídica en aras de la real; otras, se prescinde de ambas para buscar la realización de valores diferentes que, desde luego, interesan al bien común.

Lo anterior pone de presente que en el proceso de imposición de determinada carga tributaria se debe tener en cuenta de manera específica la situación en que se encuentran quienes están llamados a contribuir y su capacidad de pago, con lo cual adquieren connotación los conceptos de equidad horizontal y equidad vertical. La primera “hace relación a aquellos contribuyentes que se hallen bajo una misma situación fáctica, los cuales deben contribuir de manera equivalente”; y la segunda “se refiere a que el mayor peso en cuanto al deber de contribuir debe recaer sobre aquellos que tienen más capacidad económica”. [2]

Si bien es cierto que el principio de equidad tributaria se encuentra ligado con el derecho a la igualdad consagrado en el artículo 13 Superior, también lo es que en materia impositiva la igualdad se inspira en la idea de la generalidad del tributo. Al respecto la Corte ha expresado:

“Al lado del principio de legalidad del tributo, de profunda raigambre democrática, el principio de igualdad constituye claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura. No se trata de establecer una igualdad aritmética. La tributación tiene que reparar en las diferencias de renta y riqueza existentes en la sociedad, de modo que el deber fiscal, expresión de la solidaridad social, tome en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos y grupos y, conforme a ella, determine la carga fiscal, la que ha de asignar con criterios de progresividad, a fin de alcanzar grados cada vez mayores de redistribución del ingreso nacional.

“La igualdad impone la necesidad de acatar como regla tributaria básica la generalidad del tributo. Si al margen de los contribuyentes se coloca a aquellas personas que carecen de capacidad contributiva, todos los demás ciudadanos, según su poder económico y en los términos de la ley, quedan sujetos al mismo deber de concurrir al levantamiento de las cargas

públicas. El privilegio en la ley y en la aplicación de la ley, resulta definitivamente proscrito, pues el poder tributario se fundamenta en la justicia y en la equidad.

“La generalidad del tributo, aparte del componente subjetivo que comporta - el universo de los obligados por el tributo ha de comprender sin excepciones a todas las personas que tengan capacidad contributiva -, tiene uno de naturaleza objetiva. Si el legislador grava con un impuesto un hecho, acto o negocio, por ser precisamente indicativos de riqueza actual o potencial, no puede dejar de hacerlo ante situaciones semejantes o equiparables, salvo que militen razones poderosas de política fiscal o fines extra-fiscales relevantes, siempre que, en este último caso, los mismos estén al servicio de bienes protegidos por la Constitución o de metas ordenadas por ella”

“La Corte no excluye que algunas exenciones o beneficios fiscales tengan una justificación atendible y puedan por lo tanto adoptarse. Lo que se quiere significar es que sólo pueden introducirse como instrumentos dirigidos a configurar materialmente la carga tributaria de manera técnica, justa y equitativa. Por el contrario, cuando la exención o beneficio fiscal, no tiene razón de ser distinta de la mera acepción de personas, ella se presenta contraria a la generalidad del tributo y, frente a los obligados que se encuentran en la misma relación con el hecho imponible, como clara afrenta al principio de igualdad en la carga tributaria.

“El deber cívico de contribuir con el erario, con arreglo a la capacidad económica y en los mismos términos fijados por la ley, se predica por igual de las personas que se encuentran en la misma situación contemplada por la norma”. [3]

Ahora bien, en cuanto a los principios de eficiencia y progresividad puede decirse que “del principio de equidad vertical se deduce el de progresividad que nuestra Constitución recoge en el artículo 363, el cual se apoya en la capacidad de pago del contribuyente y permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados”. [4]⁹⁸

A continuación se procederán a definir, de una manera más detallada, los principios más importantes del derecho tributario, haciendo énfasis en el principio de equidad y el concepto de equidad.

⁹⁸ Corte Constitucional Sentencia C-261 de 2002 M.P. Clara Inés Vargas Hernández

2. CAPITULO SEGUNDO – EQUIDAD Y JUSTICIA

*Los jueces sólo son boca que pronuncia la palabra de la ley.
Montesquieu*

Ubicado el principio de equidad dentro de la ciencia tributaria, se procederá en el presente capítulo a hacer un estudio más detallado acerca de este principio y su alcance dentro del Derecho Tributario.

Se ha visto como en las diferentes definiciones que se han hecho del derecho, se liga naturalmente la concepción de la justicia y el bien común, de tal manera que suponen la finalidad del primero (es decir, justicia y bien común son fines del derecho).

Para abordar el tema de la equidad es necesario primero definir lo que se entiende por justicia, ya que la primera es complemento de la segunda.

En términos generales, en materia tributaria los conceptos de justicia y equidad podrían considerarse como equivalentes puesto que un tributo justo será en esencia equitativo, y por su lado un tributo equitativo será igualmente justo.

Para efectos del presente estudio es importante establecer la diferencia del alcance de la equidad plasmada en la Carta Política al establecerla como cualidad propia de nuestro sistema tributario y derrotero que debe ser observado por el legislador al momento de establecer tributos (artículo 363), de la equidad como concepto de hermenéutica jurídica y como elemento propio del deber de contribuir (artículo 95 ordinal 9).

2.1. JUSTICIA

Tradicionalmente a la palabra justicia se puede distinguir desde tres aspectos: la justicia en sentido subjetivo, entendida ésta como la virtud relacionada a un sujeto; la justicia en sentido objetivo, entendida como la igualdad en las relaciones entre los hombres – y que constituye en sí un valor jurídico-, es decir como finalidad del derecho; y finalmente como la aplicación que de la justicia objetiva que se manifiesta por medio de las providencias que emiten los jueces frente a las pretensiones de las partes en conflicto.

Ahora bien, hablar de justicia siempre hace referencia a algo social, Lo social es un atributo que predica de todas las especies de la justicia. Ese atributo, su idea común es la atención al bien común, que es el fin del hombre.

Siempre la ley positiva ha mirado a esta finalidad social de las acciones humanas. Ya se ha manifestado que la ley es un precepto racional con miras al bien común. La justicia social tiene la misión de tener de cada cual cuanto pueda ser necesario para la prosperidad y la felicidad de todos. Muchos la identifican con la justicia legal, esto no es así porque la legal tiene una razón formal bien definida, que la constituye en justicia verdadera no particular sino general.

La justicia social es abusiva e impropriamente sobrepasa el campo específico de lo legal. La justicia legal resulta de la relación intencional que pone la persona al practicar un acto mirando a las exigencias del bien común. La justicia social resulta del hecho mismo de ser el sujeto virtuoso miembro de la sociedad y de haber de realizar los actos virtuosos dependiendo del conjunto social del que se beneficia y al cual beneficia.

2.1.1. Aproximación filosófica. Santo Tomás de Aquino la definió como el “hábito según el cual con constante y perpetua voluntad se da a cada cual lo suyo”⁹⁹

Según Aristóteles, son tenidos por injustos “el trasgresor de la ley, el codicioso y el inocuo o desigual; de donde es claro que el justo será el observante de la ley y de la igualdad. Lo justo, pues, es lo legal y lo igual; lo injusto lo ilegal y lo desigual”¹⁰⁰

2.1.2. Aproximación legal. La justicia como valor supone una igualdad o proporcionalidad que debe existir en las relaciones entre los hombres en sociedad; de ahí que con razón doctrinantes del derecho la definan como dar a cada uno lo que le corresponde.

En efecto, desde los tiempos de la antigua Roma ya existían definiciones de la justicia. Ulpiano definió la justicia como la “constante y perpetua voluntad de dar a cada uno lo suyo”¹⁰¹

Desde la perspectiva legal, la palabra justicia mira al bien común de la sociedad, mira la cuota que cada individuo debe aportar para lograr dicho bien.

Para efectos de este estudio, se dará especial relevancia a los tipos de justicia que miran las relaciones de derecho público, es decir del Estado con los particulares y viceversa, pues, como ya se explicó, es a esta rama que pertenece el derecho tributario y por ende, este es el tipo de justicia que se debe predicar de él.

2.1.3. Especies de justicia. La División tripartita: Para la Doctrina moderna, dadas las diferentes relaciones que se dan dentro de la sociedad, existen tres especies

⁹⁹ DE AQUINO, Santo Tomás. Summa Teologica. Ed. Espasa, 1997. p.44

¹⁰⁰ ARISTÓTELES. Ética Nicomaquea – Política, 26ª Ed. México: Porrúa, 1996, p. 58

¹⁰¹ NOGUERA LABORDE, Rodrigo. En Introducción General al Derecho Vol.1, Op. Cit. p.117

de justicias.

2.1.3.1. Justicia conmutativa. La justicia conmutativa es la que se predica de las relaciones entre las personas, la igualdad de las relaciones de persona a persona. Según lo anterior, se puede afirmar en consecuencia que es la especie de la justicia propia del derecho privado ya que como se dijo, es la rama del derecho que rige las relaciones entre los particulares. Así, es evidente que solo en la situación de la justicia conmutativa se encuentra realizada, sin restricción de ninguna clase, la condición de la igualdad y la paridad de derechos entre las personas.

Con sustento se puede afirmar que la justicia conmutativa es la figura clásica de la Justicia porque sólo en el caso de la mutua relación entre los individuos puede decirse que cada una de sus partes haga frente a la recíproca como un "otro" independiente. En otras palabras, la justicia conmutativa es aquella que se da entre individuos, se expresa y se regula conforme al principio de igualdad del artículo 13 de nuestra Constitución, en la relación que existe entre lo que se da y se recibe. Ésta especie de justicia adicionalmente tiene una finalidad social ya que colabora con la paz y el bienestar de la comunidad, lo que ayuda a satisfacer las necesidades entre los hombres.

2.1.3.2. Justicia distributiva. A diferencia de la justicia conmutativa, esta especie de justicia se refiere al equilibrio que debe existir en las relaciones del todo social, es decir, se refiere a la comunidad representada en la convivencia de los individuos que la componen, y supone una igualdad proporcional en la distribución de las cargas y los honores. Es aquí donde está la correspondencia de la justicia distributiva con la justicia legal. El individuo se debe a la comunidad y esta debe estar a su servicio.

Al analizar la esencia propia de ésta especie de justicia es posible entender el alto grado de importancia social de esta justicia que para algunos no es otra cosa más que una parte o especie de la justicia social.

Desde el punto de vista objetivo de la justicia, la igualdad de la justicia distributiva está en la proporción entre los méritos de cada miembro de la sociedad y los reconocimientos que por ello se le dan; entre su capacidad para contribuir al bien de la comunidad y las cargas que se le exigen. Por ello, la lesión de la igualdad que pide esta justicia tiene grandes resonancias y sus malos resultados son más generales.

Como actos propios de la justicia distributiva tenemos, entre otros, (1) el juicio, o la apreciación recta de lo justo o lo que se debe a cada cual; y (2) la distribución, entendida como repartición justa.

Prácticamente, el ciudadano satisface las exigencias de la justicia distributiva

sometiéndose lealmente a las leyes justas que la autoridad competente haya promulgado.

El Estado tiene derecho a exigir de sus subordinados un aporte que haga posible la prosecución de los fines que, en beneficio de todos, le están encomendados, es por ello que existe el deber de contribuir de que habla el numeral 9 del artículo 95 de la Carta Fundamental. Por esto, las leyes tributarias no pueden reputarse injustas, pero lo serán cuando no se guarde la igualdad proporcional entre lo que se tiene y lo que se exija.

Pero la justicia distributiva también tiene su medida y su abuso puede generar injusticia. En abuso de ésta especie de justicia puede llegar a prescindirse de la igualdad proporcional (exigencia esencial de esta especie de justicia) para atender, en la distribución de cargas y beneficios, a razones de conveniencia personal, de favoritismo, que ninguna relación dicen del mérito o la dignidad de la persona.

2.1.3.3. Justicia legal. Esta es la especie de justicia que persigue el bien común de la sociedad que también supone la igualdad proporcional, es decir, según las capacidades de cada cual. *La justicia legal ordena los actos del hombre al bien común, al interés de la sociedad o de la familia. La ley determina lo que el individuo particular ha de aportar o “pagar” al bien común, y es a su vez general porque el aporte del hombre se realiza por los actos de todas las virtudes, no es una virtud particular ya que su objeto o materia es el de todas las virtudes, referido al bien común.*

La exigencia específica de la justicia legal no es otra cosa más que el bien común. Para el común de las personas el bien común es lo opuesto al bien particular, aunque haciendo claridad de que no todo bien particular es opuesto al bien común, cuando éste, por ser bien de todos, es bien de cada uno, pero en función o servicio de la comunidad.

El bien común es ese conjunto de condiciones de la vida social que permite, tanto a la sociedad como a los individuos, conseguir su propia perfección de una forma más completa y más fácil. En resumidas cuentas, el bien común no es otra cosa más que el fin de toda sociedad y el objeto de la justicia legal.

El poder del Estado tiene límites determinados por su origen y por su fin, el bien común. El medio a través del cual el Estado puede procurar el bien común es por medio de la promulgación de leyes justas y sabias, así como en la constitución de un poder ejecutivo capaz de darlas a conocer y de hacerlas cumplir.

El ciudadano común y corriente da cumplimiento con las exigencias del bien común no negándose a ningún servicio con el que pueda contribuir al bienestar de los demás, sin que por ello deba renunciar al uso de sus legítimos derechos. Es

por ello que la justicia legal puede imponer, en aras del bien común, sacrificios personales.

2.2. EQUIDAD

Antes de iniciar el estudio de la equidad como principio de derecho tributario es necesario primero establecer una definición de equidad. Definir una palabra no significa otra cosa que establecer sus cualidades y caracteres.

El diccionario de la Real Academia Española define la equidad como “Justicia natural, por oposición a la letra de la ley positiva.”¹⁰² Importante definición que nos muestra este texto toda vez que explica el fondo de la equidad.

En su *Ética a Nicómaco*, Aristóteles afirmó que la naturaleza de lo equitativo es “ser una rectificación de la ley en la parte en que ésta es deficiente por su carácter general”¹⁰³ y admitió que “lo equitativo es en verdad justo, pero no según la ley, sino que es un enderezamiento de lo justo legal”¹⁰⁴, por cuanto la ley es general y a veces pueden suceder situaciones que se encuentran por fuera de lo general.

Sobre el particular, el tratadista Recansens Siches, apartándose de la concepción “correctiva” de Aristóteles, afirmó que “la equidad es lo justo, pero no lo justo legal tal y como se desprendería de las palabras de la ley, sino lo auténticamente justo respecto del caso particular.”¹⁰⁵ Más adelante sostiene “el problema de la equidad no es el de “corregir la ley” al aplicarla a determinados casos particulares. No se trata de “corregir la ley”. Se trata de otra cosa: se trata de “interpretarla razonablemente”.¹⁰⁶

Para Eduardo García Maynez al llamar a la equidad norma, no se está refiriendo a una norma jurídico positiva, sino al principio de derecho natural que ordena al juez resolver equitativamente los conflictos de que conoce. El fundamento de validez de aquella norma no hay que buscarlo en el valor de lo justo y en las exigencias que de él derivan. Es decir, “equidad no significa otra cosa que solución justa de los casos singulares”¹⁰⁷

Para el autor Géný¹⁰⁸, la equidad es una especie de instinto que conduce a la solución mejor y más conforme con el fin de toda organización, y admitió que “Por equidad se entiende la adaptación de la idea de justicia a ciertos hechos, en vista

¹⁰² Diccionario de la Real Academia Española, Op. cit., www.rae.es

¹⁰³ ARISTÓTELES, Op. cit., p. 71

¹⁰⁴ *Ibíd.*, p. 71

¹⁰⁵ RECASSENS, L. *Nueva Filosofía de la Interpretación al Derecho*. México: Fondo de Cultura Económica. 1953. p. 253

¹⁰⁶ *Ibíd.*, p. 655

¹⁰⁷ GARCÍA MAYNEZ, E. Op. cit., p. 378.

¹⁰⁸ Géný, *Méthode d'interprétation*, 2^a. Ed., Tomo I, p. 323

de las circunstancias que en ellos ocurren”¹⁰⁹

En relación con el sistema tributario Colombiano la Constitución Política de 1991 estableció en el ordinal 9 del artículo 95 que es deber de la persona y del ciudadano “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad”, y de otra parte, en su artículo 363 que el sistema tributario colombiano “se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”¹¹⁰

Así, el constituyente elevó a rango constitucional la equidad como concepto y como principio. En relación con el primero, corresponde a la relación jurídica que nace de la aplicación de la ley tributaria y cuyo destinatario principal es el contribuyente, y en relación con la segunda, estableció el principio de la equidad como una de las piedras angulares de la tributación, significando esto que toda norma de carácter tributario deberá ser en esencia equitativa y que hace alusión al aspecto económico derivado de la aplicación de la ley tributaria. En este segundo caso, el destinatario de la norma es el legislador y la Corte Constitucional, al momento de decidir si una norma que impone tributos es constitucional por observar dicho principio.

Como ya se vio, es clara la aproximación filosófica de Aristóteles, al expresar que la equidad es la virtud que tiene el juez para subsanar los defectos derivados de la generalidad de la ley¹¹¹.

2.2.1. Aproximación filosófica. Para analizar la equidad desde una perspectiva filosófica es obligatorio revisar la *Ética a Nicómaco* de Aristóteles, texto en el cual el filósofo hace una clara relación entre ésta y la justicia.

2.2.1.1. *Perspectiva Aristotélica.* Como ya se ha venido señalando, la equidad desde la perspectiva planteada por Aristóteles tiene una función correctiva, pues con ella se evitan las injusticias en la aplicación de la ley al caso concreto, pues atiende los vacíos y las situaciones no previstas por el legislador. En efecto, la generalidad de la ley tiene como consecuencia lógica la imposibilidad de contemplar todas las situaciones fácticas particulares que puedan ocurrir, y que cuando ocurren no encuentran asidero en la norma jurídica dando la posibilidad de generar una injusticia al momento de aplicarse.

Ahora bien, en la existencia de vacíos legales también pueden generarse injusticias, y es aquí en donde la equidad puede cumplir una función integradora corrigiendo la ley.

¹⁰⁹ Op. cit., p. 356

¹¹⁰ Constitución Política, artículo 363

¹¹¹ GARCÍA MAYNEZ, E. Op. cit., p. 373.

Así, para Aristóteles, en términos generales, la equidad cumple dos grandes papeles dentro del derecho:

En el primer caso, como ya se dijo, la equidad cumple un papel correctivo pues sirve como mecanismo para evitar la injusticia al momento de aplicar la ley a un caso concreto, toda vez que al legislador no le es posible legislar sobre los casos particulares o excepcionales, sino sobre los casos generales o usuales. Es por eso que en su *Ética Nicomaquea* Aristóteles afirma “Lo que produce la dificultad es que lo equitativo es en verdad lo justo, pero no según la ley, sino que es un enderezamiento de lo justo legal. La causa de esto está en que toda ley es general, pero tocante a ciertos casos no es posible promulgar correctamente una disposición en general”¹¹², pues tal y como lo explica Recasens Siches, comentando el papel correctivo de que trata Aristóteles, “El problema de la equidad no es el de corregir la ley al aplicarla a determinados casos particulares. No se trata de “corregir la ley”. Se trata de otra cosa: se trata de ‘interpretarla razonablemente’”¹¹³

En el segundo caso, la equidad, desde la perspectiva de la hermenéutica jurídica también cumple una función integradora cuando sirve de consejera cuando no hay norma para un caso.

Para la Corte Constitucional, la equidad tiene tres rasgos característicos:

- “El primero es la importancia de las particularidades fácticas del caso a resolver. La situación en la cual se encuentran las partes – sobre todo los hechos que le dan al contexto empírico una connotación especial – es de suma relevancia para determinar la solución equitativa al conflicto.
- El segundo es el sentido del equilibrio en la asignación de cargas y beneficios. La equidad no exige un equilibrio perfecto. Lo que repugna a la equidad son las cargas excesivamente onerosas o el desentendimiento respecto de una de las partes interesadas.
- El tercero es la apreciación de los efectos de una decisión en las circunstancias de las partes en el contexto del caso. La equidad es remedial porque busca evitar las consecuencias injustas que se derivarían de determinada decisión dadas las particularidades de una situación.”¹¹⁴

2.2.1.2. Hervada. Para el tratadista Javier Hervada la equidad es la matización de la justicia, es decir, consiste en “acomodar” la justicia, en virtud de las circunstancias particulares de cada caso, al bien común.

¹¹² ARISTÓTELES. Op. cit., p. 71

¹¹³ RECASENS, L.. Op. cit., p. 655

¹¹⁴ Corte Constitucional Sentencia T-046 de 2002 M.P. Manuel José Cepeda

En su análisis de la justicia y de lo justo, el profesor Javier Hervada nos dice con gran acierto que “la justicia no puede ser contemplada aisladamente, sino en el contexto general de las relaciones humanas y del bien común” y en consecuencia “la función de la equidad es mejorar la justicia y, por lo tanto, favorecer el bien común.”¹¹⁵

Para Hervada, la atemperación de la justicia puede darse por diversos motivos, en algunos casos se puede dar por (1) compasividad, como sería el caso del indulto de penas; (2) otras veces por solidaridad, como el caso del perdón de las moratorias en los pagos, y en otros casos (3) por la moderación del rigor de la justicia, como sería el caso de la inembargabilidad de la totalidad del salario de una persona¹¹⁶.

2.2.2. Aproximación Legal. Analizada la equidad desde la perspectiva filosófica vemos que se encuentra íntimamente relacionada con el derecho. En efecto, se ha visto como la equidad es una forma de corregir la justicia, y de otra parte, también qué tal y cómo lo afirma Javier Hervada, “la justicia sigue al derecho (...) es la virtud de cumplir y respetar el derecho, no la virtud de crearlo.”¹¹⁷

Podríamos afirmar entonces que la máxima expresión de la justicia es la equidad, pues no siendo ésta última en sí un valor jurídico, constituye la materialización de la justicia.

La equidad o *epiqueya* constituye entonces, tal y como lo afirma el tratadista Rafael Gómez Pérez, “la interpretación benigna de la ley, atendiendo a la mente del legislador y con el deseo de hacer justicia en el caso singular. La epiqueya no suspende la obligatoriedad de la ley; simplemente la adapta a un caso concreto cuando su cumplimiento puede resultar demasiado oneroso, difícil y, sobre todo injusto.”¹¹⁸

Según lo anterior, en función de la hermenéutica jurídica la equidad cumple un papel correctivo y persigue aplicar la justicia al caso singular, por eso encuentra “su lugar más propio en la tarea de los jueces y otros administradores de justicia. Es fácil que una aplicación privada de la epiqueya se convierta en una excusa para dejar de cumplir la ley. Sin embargo, en algunos casos, puede ser la forma de solucionar un conflicto de conciencia ante una ley positiva injusta”¹¹⁹

Así las cosas, considero acertada la afirmación del profesor Juan Carlos Gallego

¹¹⁵ HERVADA, J. Op. cit. p. 54

¹¹⁶ *Ibíd.*, p. 56

¹¹⁷ *Ibíd.*, p. 11

¹¹⁸ GOMEZ PEREZ, R. Op. cit., p. 39

¹¹⁹ *Ibíd.*, p.39

cuando comenta que

El principio de equidad tributaria en la fase de aplicación de la ley, de la mano con la doctrina del estado social de derecho, a la cual Colombia adhirió, por así decirlo, cumple un magnífico papel correctivo en la aplicación del derecho tributario.... Son muy frecuentes los casos donde un error formal ocasiona multas exageradas en comparación al tributo en sí considerado, cuando ese error no ha puesto en riesgo el ingreso del Estado, conviene que el funcionario pueda aplicar esta herramienta de la equidad en la fase aplicativa y logre la justicia en ese caso concreto, sin temor alguno. Si lo hace en forma razonada, e invocando la equidad como fundamento a su argumentación no contradice, por este hecho, el principio de legalidad y sus rigores.¹²⁰

2.2.2.1. Equidad en la teoría general del derecho. Frente a la relación que existe entre la equidad y los principios generales del derecho existen dos grandes corrientes. Aquellos que la consideran como la fuente de derecho por excelencia y aquellos que la miran como un recurso que tiene el juez para interpretar la ley general al caso concreto.

Todo lo equitativo es justo pero no todo lo justo es equitativo.

La Corte Constitucional, mediante sentencia C-734/02, señala lo siguiente:

Estos elementos de la equidad han inspirado numerosas doctrinas jurídicas consideradas novedosas al momento de su articulación pero que hoy parecen necesarias. La teoría de la imprevisión, la teoría sobre el equilibrio económico de los contratos, la teoría del enriquecimiento sin causa, son tan sólo algunos ejemplos.

Igualmente, del principio de equidad se han derivado instituciones. En el derecho comparado, la más conocida, por supuesto, es la jurisdicción de equidad que nació durante el medioevo en las cortes de los cancilleres en Inglaterra en contraposición a la jurisdicción de derecho común de los jueces, caracterizada por el rigorismo y el formalismo, así como por la ausencia de remedios legales adecuados a algunos conflictos en el reino, lo cual llevaba a las personas a pedirle al rey que en ejercicio de sus prerrogativas y en virtud de su misericordia, solucionara en equidad el caso por vía de sus cancilleres. Entre nosotros, el constituyente se preocupó también por institucionalizar la equidad. Dentro de estas instituciones sobresalen tres: los jueces de paz que deben decidir en equidad; el arbitramento que puede ser en derecho o en equidad y, claro está, la

¹²⁰ GALLEGOS G., J.C. Memoria V Encuentro de profesores de Derecho Tributario y Hacienda Pública. Bogotá: ICDT., 2000 p. 159

acción de tutela que busca ofrecer a las personas un remedio efectivo cuando la jurisdicción ordinaria no se lo brinda y en la cual el juez debe ponderar, a partir de los hechos del caso, no solo la decisión más razonable sino ante todo la orden que tendrá el efecto práctico de garantizar el goce efectivo del derecho constitucional fundamental amenazado o violado. La tutela, es, en esencia, una jurisdicción de equidad constitucional en defensa de la dignidad humana y de los derechos fundamentales. Es la posibilidad efectiva de todo ciudadano de acceder de manera directa, efectiva y sin posibilidad de dilación ante el juez, para que sus derechos no sean vulnerados. Es verdaderamente una conquista de equidad, frente al abuso o la denegación de al reconocimiento de un derecho.

Aunque no nos detendremos de manera más amplia en los aspectos históricos, doctrinarios e institucionales de la equidad, si queremos subrayar que en todos los aspectos enunciados se puede apreciar que quien decide en equidad, dispone de una amplia discrecionalidad para resolver el conflicto, sin que por ello signifique que la confianza que se le ha depositado le permita ser arbitrario. Ya que su función es precisamente: la de brindar justicia. Lo cual le impide fundar sus dictámenes en su capricho, puesto que su misión es razonar en equidad consultando el contexto fáctico del caso.

De tal manera, que la equidad permite superar las limitaciones de la ley pero encuentra sus límites en la justicia que la orienta. Estos límites varían según la institución que administra equidad.¹²¹

2.2.3. La Equidad en la Constitución. El concepto de equidad se encuentra consagrado en bastantes disposiciones Constitucionales. Entre otras, podemos citar las siguientes:

- El segundo inciso del artículo 20 de la Carta Política establece que se garantiza el derecho a la rectificación en condiciones de equidad.
- El artículo 150 numeral 16 C.P. establece que el Estado podrá, "sobre bases de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, transferir parcialmente determinadas atribuciones a organismos internacionales que tengan por objeto promover o consolidar la integración económica con otros Estados".
- El artículo 226 C.P. ordena al Estado promover "la internacionalización de las relaciones políticas, económicas, sociales y ecológicas sobre bases de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional".
- El artículo 227 C.P. ordena al Estado promover "la integración económica,

¹²¹ Corte Constitucional Sentencia C-734/02 M.P. Manuel José Cepeda

social y política con las demás naciones y especialmente, con los países de América Latina y del Caribe mediante la celebración de tratados que sobre bases de equidad, igualdad y reciprocidad, creen organismos supranacionales (...).

- El artículo 267 inciso 3 C.P. establece que la “vigilancia de la gestión fiscal del Estado incluye el ejercicio de un control financiero, de gestión y de resultados, fundado en la eficiencia, la economía, la equidad y la valoración de los costos ambientales” y finalmente,
- El artículo 230 inciso 2 C.P. incluye a la equidad como uno de los criterios auxiliares de la actividad judicial.
- El artículo 247 C.P. dispone que “la ley podrá crear jueces de paz encargados de resolver en equidad conflictos individuales y comunitarios”.

Finalmente, en materia tributaria la voluntad del constituyente fue la de elevar a rango constitucional la equidad. En efecto, como ya se ha mencionado, en los artículos 95 inciso 2 numeral 9 C.P. se elevó a deber de la persona y del ciudadano el “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”, y en el 363 C.P. se determinó que el “sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”.

Con respecto al sistema tributario, tema que ocupa el presente estudio, la Constitución le confiere un sólido fundamento constitucional al establecerlo como principio orientador especial para el Congreso y a los demás entes que cuentan con competencia para establecer tributos. Es de advertir que si bien en general la carga tributaria que deben soportar los contribuyentes que se encuentren en circunstancias similares debe ser la misma, la equidad es también un criterio auxiliar de la decisión de los jueces (artículo 230 C.P.) Por eso, es necesario detenerse en el estudio de la equidad como principio de hermenéutica jurídica.

2.2.4. Equidad como principio de hermenéutica jurídica. La hermenéutica jurídica busca dar las herramientas que permiten desentrañar el verdadero sentido y alcance de la ley.

Aristóteles establece que la equidad es un “Recurso del juez al que puede acudir, después del examen de los términos de la ley”

Para Aristóteles la *naturaleza* de lo equitativo es ser una “rectificación de la ley en la parte en que ésta es deficiente por su carácter general”¹²² según lo anterior, para éste filósofo es claro que la equidad desempeña un papel *correctivo*, ya que

¹²² ARISTÓTELES. Op. cit., p. 71

constituye un importantísimo elemento para subsanar los defectos que se derivan necesariamente de la generalidad de la ley. En efecto, como ya vimos, en la ética Nicomaquea Aristóteles sostuvo que “lo equitativo, en efecto, siendo mejor que cierta justicia, es justo; y por otra parte, es mejor que lo justo no porque sea de otro género. Por tanto, lo justo y lo equitativo son lo mismo; y siendo ambos buenos, es, con todo, superior lo equitativo... Lo que produce la dificultad es que lo equitativo es en verdad justo, pero no según la ley, sino que es un enderezamiento de lo justo legal. La causa de esto está en que toda ley es general, pero tocante a ciertos casos no es posible promulgar correctamente una disposición en general.”¹²³ En consecuencia, la equidad significa entonces dar soluciones justas a casos concretos.

Como ya se ha señalado, el tratadista Recaséns Siches aborda la cuestión de una manera diferente. En efecto, para el citado autor la equidad no cumple un papel correctivo en sí, “el problema de la equidad no es el de “corregir la ley” al aplicarla a determinados casos particulares. No se trata de “corregir la ley”. Se trata de otra cosa: se trata de ‘interpretarla razonablemente’ ”¹²⁴

En Colombia, la equidad está consagrada como una herramienta para integrar el derecho. El artículo 230 de la Constitución Nacional establece que

Los Jueces, en sus providencias, sólo están sometidos al imperio de la ley.

La equidad, la jurisprudencia, los principios generales del derecho y la doctrina son criterios auxiliares de la actividad judicial.

Por su parte, el artículo 8° de la ley 153 de 1887 establece “Cuando no haya ley exactamente aplicable al caso controvertido, se aplicarán las leyes que regulen casos o materias semejantes, y en su defecto la doctrina constitucional y las reglas generales del derecho.”¹²⁵

Se ve así como estas dos normas, una de rango constitucional y otra de rango legal, señalan los criterios que dentro del sistema jurídico colombiano vigente deben seguir los jueces y demás funcionarios públicos en desarrollo de la actividad judicial, es decir, para interpretar las leyes, y para llenar las lagunas y demás vacíos legislativos que se presenten al momento de la aplicación de la ley al caso concreto.

En consecuencia, por medio de la equidad el juez tiene una herramienta para interpretar la ley de la forma que sea más justa al momento de resolver un problema en particular.

¹²³ ARISTÓTELES. Op. cit., p. 71

¹²⁴ RECASENS, L. Op. cit. p. 655

¹²⁵ Código Civil Bogotá. Legis, p. 9

La equidad no es noción diferente de la de justicia. Es por eso que Valencia Zea, citando a Aristóteles, sostiene que “la equidad no sustituye ni corrige a la justicia, sino que es la misma justicia que corrige la injusticia que se comete en el caso particular”¹²⁶

Posteriormente, dicho autor sostiene que:

Las sentencias que se dicten fundadas en la equidad, han de reunir estos requisitos:

1.- Que se trate de leyes oscuras, insuficientes o contradictorias;

2.- Que aplicar el texto legal a un caso concreto, se produzca desigualdad jurídica, una ausencia de proporcionalidad;

3.- Que esta desigualdad jurídica no haya sido querida expresamente por el legislador; es mas: que al haberla previsto, hubiera redactado de otra manera la ley.¹²⁷

Ahora bien, la teoría jurídica moderna mantiene un concepto de equidad similar. En efecto, Ronald Dworkin sostiene que “el conjunto de estas normas jurídicas válidas agota el concepto de derecho, de modo que si alguna de tales normas no cubre claramente el caso de alguien (porque no hay ninguna que parezca apropiada, o porque las que parecen apropiadas son vagas o por alguna otra razón), entonces el caso no se puede decidir aplicando la ley. Ha de ser decidido por algún funcionario, por ejemplo un juez, que ejerza su discreción, lo que significa ir más allá de la ley en busca de algún otro tipo de estándar que guíe en la preparación de una norma nueva o en la ampliación de una existente.”¹²⁸

2.2.4.1. Interpretación de la ley.

“La sentencia judicial es el discernimiento de lo justo y de lo injusto”.
Aristóteles

Generalmente, la ley que el juez pretende aplicar es oscura ya que no siempre es clara y precisa. También, en ocasiones, la norma jurídica es expresada en por el legislador de forma distinta a la intención que de fondo éste tuvo al crearla, o no tiene el alcance que se le quiso dar.

¹²⁶ VALENCIA Z. A. Derecho Civil-Parte General y Personas. Tomo I. 14ª Ed. Santa Fe de Bogotá: Temis S.A, 1997. p. 132

¹²⁷ *Ibíd.*, p. 134

¹²⁸ DWORKIN, R. Op. cit. p. 66

En términos generales, si una norma tiene una finalidad específica, la interpretación de ésta no puede ser contradictoria a ella, siempre y cuando de su literalidad no se puede abstraer que ésta es diferente al espíritu que la inspiró. Por eso se dice que en éstos casos la interpretación de la norma debe estar en línea con la esencia de la misma. En consecuencia, para interpretarla, es necesario investigar cual era la voluntad del legislador al momento de crear esa norma. Cosa muy diferente es la denominada *integración*, la cual consiste en llenar las lagunas que existen en la norma, mediante la búsqueda de normas o supuestos aplicables en una caso similar.

El diccionario de la Real Academia Española establece que interpretar es “Explicar o declarar el sentido de algo, y principalmente el de un texto.”¹²⁹

Como ya se vio anteriormente, de las características más importantes que se pueden predicar de la ley es que éstas deben ser, para garantizar su imparcialidad, generales y abstractas Sin embargo, es lógico también que éstas están para que sean aplicadas a los casos concretos. Mediante la interpretación de la ley, los funcionarios del órgano jurisdiccional, que de manera restringida son los encargados de interpretar las leyes, aplican una ley general a una situación fáctica particular representado por un caso concreto.

Todas las normas jurídicas tienen un sentido, pero éste no siempre se manifiesta con claridad. En la aplicación de los preceptos jurídicos regularmente es necesario desentrañar el significado de los mismos. Según García Maynez, esto constituye la técnica interpretativa.

Para el profesor Jorge Angarita Gómez existen tres clases de interpretación de la ley: la interpretación legislativa; la interpretación doctrinal y la interpretación judicial¹³⁰. La *interpretación legislativa* o auténtica es la hace el legislador para aclarar el sentido oscuro de una ley por medio de una ley interpretativa o aclarativa; la *interpretación doctrinal* es la hacen los juristas y los tratadistas del derecho, su característica principal es que carece de fuerza obligatoria, pero tiene la virtualidad de influir en las decisiones legislativas y judiciales, y finalmente, la *interpretación judicial* que como se dijo en el párrafo anterior, es la que hacen los jueces al fallar los casos particulares, aplicando la ley al caso concreto. Esta última clase de interpretación es la que nos interesa para el presente trabajo.

El tratadista Valencia Zea afirma que “solo la aplicación de la ley constituye la auténtica interpretación, pues únicamente en ella se da el caso del tránsito de una norma abstracta a una concreta”¹³¹

¹²⁹ Diccionario de la Real Academia Española, consultado en www.rae.es

¹³⁰ ANGARITA G., J. Derecho Civil, Tomo I. 2ª Ed. Bogotá: Temis S.A., 1988, p. 42 y ss.

¹³¹ VALENCIA, Op. cit., p. 105

Por su parte, el profesor Bravo Arteaga explica que “la interpretación de la ley constituye una actividad esencial para el funcionamiento jurídico, ya que la norma legal, por su carácter general, solo puede expresar tipos ideales de conducta humana, que necesariamente tienen que ser confrontados con los hechos que integran la realidad histórica del momento determinado, con el objeto de establecer cuál pudo ser la voluntad del creador de la ley si hubiera tenido en mente el correspondiente caso concreto”¹³²

La interpretación de la ley supone entonces, el silogismo que debe hacer el Juez de confrontar el caso particular con el mandato general, transformando así los términos abstractos en preceptos concretos.¹³³

Para el tratadista Rodrigo Noguera Laborde, la interpretación o hermenéutica jurídica consiste en “determinar o fijar el sentido de una norma oscura o imprecisa.”¹³⁴

2.2.4.2. Interpretación en el Derecho Colombiano. En Colombia, nuestro Código Civil, de clara estirpe Napoleónica, consagra un verdadero sistema general de interpretación de las leyes, que más parece un culto, con lo cual se busca evitar controlar a aquellas personas que tienen poder de decisión y administración de justicia para así disminuir en lo posible cualquier riesgo de decisiones jurídicas arbitrarias y desprovistas de justicia. Dichos lineamientos que deben seguirse para la interpretación de la ley fueron consagrados por el legislador en los artículos 25 y subsiguientes de dicho Código.

El artículo 27 del Código Civil establece “Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu.

Pero bien se puede, para interpretar una expresión oscura de la Ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestado en ella misma o en la historia fidedigna de su establecimiento”¹³⁵

De la lectura del artículo citado, podemos concluir lo siguiente:

El anterior artículo establece de manera clara que el punto de partida para la interpretación de la ley debe ser su elemento literal. Si efectuado el cotejo literal aparecen imprecisiones o alguna oscuridad en el uso del texto gramatical, y será necesario analizar el espíritu de la norma o “ratio legis”, o sea la voluntad del legislador.

La inobservancia de esta regla violaría el principio constitucional de la legalidad,

¹³² BRAVO ARTEAGA, op. cit. p.167-168

¹³³ RECASENS. Op. cit., p. 628

¹³⁴ NOGUERA LABORDE, Vol. II, op. cit. p. 93

¹³⁵ Código Civil, Bogotá. Temis, 1974

pues en un Estado Social de Derecho, como el que rige en nuestro país, esta regla debe ser aplicada por cualquier intérprete.

Ahora bien, pueden existir casos en los cuales no existe una solución en la ley o y éstas son las conocidas “lagunas” o vacíos de la ley, de que habla la doctrina. Para suplir éstos vacíos, existen los métodos o reglas de integración

En Colombia, las reglas de integración se encuentran consagradas en el artículo 4º de la ley 153 de 1887 el cual establece que “Los principios del derecho natural y las reglas de jurisprudencia servirán para ilustrar la Constitución en casos dudosos. La doctrina constitucional es, a su vez, norma para interpretar las leyes.”¹³⁶

Ahora bien, sobre el particular el Consejo de Estado ha manifestado lo siguiente:

Interpretar la ley es fijar su sentido y alcance, para lo cual existen unas normas generales de hermenéutica que son aplicables siempre que la ley que se pretenda interpretar no sea objeto de ley interpretativa.

Algunos de estos principios son bastante conocidos: la ley posterior prevalece sobre la ley anterior; la ley especial debe aplicarse con prelación a la ley de carácter general; “dentro de la equidad natural y la doctrina constitucional, la crítica y la hermenéutica servirán para fijar el pensamiento del legislador y aclarar o armonizar disposiciones legales, oscuras o incongruentes”; para interpretar las expresiones oscuras de la ley, puede recurrirse a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma o en la historia fidedigna de su establecimiento, etc.”¹³⁷

El intérprete puede regirse por normas de interpretación como las siguientes:

- a. *Cuando las palabras de la ley hayan sido expresamente definidas para ciertas materias por el legislador, se les dará en ésta su significado legal.*
- b. *Cuando sobre la forma de interpretación no haya norma expresa en la misma ley o en otra nueva ley, es menester recurrir a los principios generales consagrados en la Constitución y en la ley (especialmente en las Leyes 57 y 153 de 1887 y en el capítulo 4o. del título preliminar del Código Civil, “interpretación de la ley”). Subsidiariamente, podrá acudir a la jurisprudencia y la doctrina que se vaya formando en torno a las dos leyes a que se refiere la consulta.*
- c. *Cuando se trate de fijar el sentido de cada una de las partes de una ley,*

¹³⁶ Ley 153 de 1887

¹³⁷ Sala de Consulta y Servicio Civil, C.P. Javier Henao Hidrón, 9 de febrero de 1995

su contexto servirá para ilustrarlas, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía.

- d. Cuando no pudieren aplicarse los principios y reglas de hermenéutica, los pasajes oscuros o contradictorios se interpretarán del modo que más conforme parezca al espíritu general de la legislación y a la equidad natural.*¹³⁸

2.2.4.3. Principios Generales del Derecho. Es acertada la definición que sobre el particular hace el profesor Juan Rafael Bravo al manifestar que “los principios generales del derecho están constituidos por aquellas normas no escritas, que sin embargo son acatadas por la humanidad y que presiden el desarrollo de las instituciones concretas del Derecho en la sociedad.”¹³⁹

Dentro del sistema jurídico colombiano, los principios generales del derecho pueden ser utilizados no sólo para ilustrar el contenido de las leyes sino para llenar los vacíos legales de la ley. Sobre todo los principios constitucionales se constituyen el derrotero bajo los cuales se debe orientar el legislador y el juez en el ejercicio de sus funciones.

2.2.4.4. Interpretación de la ley tributaria. Tal y como lo afirma el ilustre profesor español de derecho tributario Eusebio González García “la interpretación de las normas tributarias debe tomar, como punto de referencia inicial, la afirmación básica de la teoría de interpretación de las normas consistente en reconocer y extraer las consecuencias pertinentes de una afirmación fundamental: la norma tributaria es una norma jurídica ordinaria.”¹⁴⁰

Sobre el particular, y para efectos metodológicos, acogemos en consecuencia las conclusiones a que llega el tratadista Juan Rafael Bravo Arteaga, en relación con la interpretación de la ley tributaria, las cuales sintetiza así:

- 1. Por virtud del principio de legalidad, la ley tributaria debe interpretarse y aplicarse estrictamente en cuanto a los elementos esenciales del tributo: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho gravable, base gravable y tarifa.*
- 2. Salvo definición expresa de las palabras para fines tributarios en la propia ley, el sentido de aquéllas debe establecerse, conforme a las normas generales de interpretación, por su significado legal, técnico o usual.*

¹³⁸ *Ibíd*

¹³⁹ BRAVO ARTEAGA, Op. cit. p. 156

¹⁴⁰ GONZALEZ G. E. “Interpretación de las normas tributarias” En: Memorias de las XXIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario Tomo I. Santa Fe de Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario., 1999, p. 3

3. *Los criterios de interpretación histórico, armónico, teleológico y equitativo son aplicables al Derecho tributario.*
4. *La analogía es admisible en derecho tributario, salvo en lo relativo a los cinco elementos fundamentales de la obligación tributaria (sujeto activo, sujeto pasivo, hecho gravable, base gravable y tarifa), a las exclusiones o exenciones y las infracciones tributarias.*¹⁴¹

Como conclusión de lo anterior, se puede afirmar lo siguiente:

Además de los criterios que en términos generales le asiste a los jueces y demás funcionarios de la rama judicial en Colombia para interpretar las leyes¹⁴², el artículo 683 del Estatuto Tributario, norma ubicada en el Libro quinto de dicho Estatuto como parte de aquellas que reglamentan el procedimiento tributario, establece que

*“Los funcionarios públicos, con atribuciones y deberes que cumplir en relación con la liquidación y recaudo de los impuestos nacionales, deberán tener siempre por norma en el ejercicio de sus actividades que son servidores públicos, que la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, y que el Estado no aspira a que el contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación.”*¹⁴³

Con la norma transcrita, el legislador dotó a los funcionarios públicos encargados de la administración tributaria con la herramienta para poder usar los principios generales del derecho en la interpretación de la ley tributaria, “con el objeto de lograr que el resultado final sea conforme a la equidad natural y evitar consecuencias absurdas en contra de los particulares.”¹⁴⁴

Más en la práctica esta atribución que le concede la ley tributaria a la Dirección de Impuestos Nacionales –DIAN-, ha sido fuente de inequidad, ya que la atribución de ser juez y parte en muchos casos interpreta la ley tributaria a favor del Estado, mediante resoluciones que obligan contribuyente a recurrir a las instancias judiciales en busca de la interpretación justa de la norma tributaria, cuando cuenta con recursos económicos para recurrir a las instancias judiciales, mientras obtiene el fallo definitivo –de tres a cuatro años- debe cumplir con las obligaciones tributarias. Tal como sucedió con el denominado bono de guerra, que estableció el ex - ministro de Hacienda Rudolf Hommes. Ante el comentario de que este bono

¹⁴¹ BRAVO A. Juan Rafael. Ob. Cit. Pág. 186

¹⁴² Constitución Política. Artículo 230, y leyes 57 y 153 de 1887

¹⁴³ Estatuto Tributario. Artículo 683

¹⁴⁴ BRAVO A. Op. cit., p. 157

era inconstitucional manifestó “pueden demandar, mientras tanto trabajamos con la plata”. Efectivamente fue demandado, después de tres años aproximadamente expidió un decreto creando unos bonos de financiación a mayor plazo para financiar a determinado plazo la devolución de los dineros recaudados a partir de determinadas cuantías.

Mientras la controversia frente a la posibilidad de interpretar la ley la DIAN sea juez y parte el principio de equidad será propenso a ser vulnerado o las determinaciones que tomen los interpretes de la Dirección Impuestos Nacionales, estarán propensas a presiones generalmente a favor del Estado o la posibilidad de ser sobornados cuando los intereses económicos que están en juego son altos.

2.2.5. Equidad en el derecho tributario. Dentro de la órbita del derecho tributario la equidad hace parte no sólo del propio derecho sino que además hace parte de la técnica fiscal. Por tal motivo, dentro del derecho tributario pueden distinguirse claramente dos clases de equidad: la equidad horizontal y la equidad vertical.

El tratadista Charles M.Allan define la equidad horizontal como aquella que se refiere “al tratamiento igual de las personas en condiciones iguales”¹⁴⁵ y dentro del esquema del derecho tributario desarrolla el principio general del derecho que establece que las personas son iguales ante la ley, toda vez que exige que deben estar sometidos a un mismo tipo de tributa aquellas personas que tengan rentas y obligaciones iguales.

De otra parte, el citado autor define la equidad vertical como aquella que se ocupa de que los contribuyentes desiguales sean tratados de acuerdo con el grado adecuado de su desigualdad¹⁴⁶. Ésta especie de equidad es la que se predica del principio de capacidad contributiva toda vez que exige un trato impositivo desigual para los contribuyentes desiguales, y adicionalmente que éstos contribuyan de conformidad con su desigualdad.

Se ha observado que en relación con el tema de la equidad en el derecho tributario, ésta es predicable tanto del sistema tributario al constituirse como principio que lo rige¹⁴⁷, como también del deber de tributar de los ciudadanos¹⁴⁸.

Se considera pertinente citar un aparte del fallo de la Corte Constitucional en sentencia C-734 de 2004, ya que sintetiza este punto así:

¹⁴⁵ M.ALLAN. La Teoría de la Tributación. . México: Alianza, 1971. p. 42

¹⁴⁶ *Ibíd.*, p.42

¹⁴⁷ Constitución Política, Artículo 363: “El sistema tributario se funda en los principios de *equidad*, eficiencia y progresividad.”

¹⁴⁸ *Ibíd.*, artículo 95, ordinal 9 establece “(..) Son deberes de la persona y del ciudadano: (..) 9. Contribuir con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y *equidad*.”

3.3.3.1. *La equidad tributaria se predica del deber de "contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado". Para la Corte, "el cumplimiento del deber que el Constituyente radicó en cabeza de los ciudadanos, de contribuir a la financiación de los gastos e inversiones del Estado, en un marco de equidad (artículo 95 C.P.), es asunto y problema que atañe a la sociedad en su conjunto y particularmente a las autoridades públicas, que tienen la obligación de diseñar el sistema fiscal y propender por su óptimo funcionamiento" [48].*

3.3.3.2. *Esta Corporación también ha sostenido que, en términos generales, los principios consagrados en el artículo 363 de la Constitución "se predicán del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico" [49], lo cual puede implicar "ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta" [50]. Los eventuales sacrificios a que pueda dar lugar una carga tributaria se ajustan a la Constitución "siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, como los mencionados en el párrafo precedente" [51] pues el legislador "puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad" [52]. Por ello, "ha dicho al respecto la Corte que 'la ideal coexistencia de equidad y eficiencia, no siempre se puede traducir con exactitud en la realidad normativa y en la praxis, en las cuales una ganancia en equidad puede tener un costo en eficiencia y un incremento de ésta derivar en pérdida en aquélla', por lo cual es posible favorecer un principio incluso afectando el otro, sin que ello sea inconstitucional 'hasta el punto en que, atendidas las circunstancias históricas, un sacrificio mayor carezca de racionalidad' [53]" [54].*

Este criterio, en virtud del cual tanto el sistema tributario en su conjunto como cada una de las cargas tributarias deben ser razonables y deben estar justificados en la persecución de objetivos constitucionalmente relevantes, muestra que la equidad se predica también de cada uno de los impuestos. En efecto, "La Corte, como guardiana de la estricta sujeción del poder tributario a los mandatos constitucionales debe asegurarse que el sistema tributario, en su conjunto y en las leyes que lo integran, se informe en los principios de justicia y equidad, los cuales se concretan en las reglas y fórmulas de reparto de la carga tributaria y en la adecuada distribución del gasto público. Por consiguiente, la intensidad del control de constitucionalidad en esta materia no puede captarse siempre bajo una expresión única, ya que su mayor o menor severidad dependerá en últimas del grado de equidad de las disposiciones fiscales. En este orden de ideas, si del análisis preliminar de una ley tributaria surge un indicio de inequidad o arbitrariedad, derivado de un reparto desigual de la carga tributaria, el examen de constitucionalidad no podrá ser débil" [55].

3.3.3.3. *Por vía jurisprudencial se ha reconocido que el principio de equidad también se predica del recaudo tributario. Por ello, "en consideración a que el principio de equidad es una pauta de conducta para la actuación tributaria, 'el legislador tributario está obligado precisamente a considerar las distintas hipótesis susceptibles de regulación para dar a cada una de ellas adecuada respuesta' [56] y, las autoridades administrativas y judiciales que aplican las normas tributarias, dentro del debido proceso administrativo, deben examinar las circunstancias particularizadas del contribuyente, tales como las situaciones de quien incumple la obligación de firmar y presentar la declaración tributaria en el lugar establecido para el efecto, por razones ajenas a la culpa; pues de lo contrario se establecería una diferenciación irrazonablemente gravosa para quienes objetivamente no pueden cumplir con ese deber tributario" [57].*

3.3.4. *La Corte Constitucional se ha pronunciado en varias ocasiones sobre la exequibilidad de normas tributarias y ha analizado si éstas son razonables a la luz del principio de la equidad, de acuerdo con las normas constitucionales pertinentes a las que se ha hecho mención.*

3.3.4.1. *Así, por ejemplo, esta Corporación ha sostenido que "el legislador, al momento de diseñar cualquier instrumento para que las personas contribuyan con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado [...], debe dar aplicación a principios tales como el de la equidad y justicia que exige la Constitución (artículo 95, numeral 9), para que estos mecanismos, que no necesariamente han de ser impuestos, no se conviertan en medios que hagan la situación los sujetos obligados desventajosa o gravosa" [58]. La Corte señaló en esa oportunidad que "para efectos de la norma que ahora es objeto de análisis, el legislador, al efectuar la exclusión que ahora se demanda, sólo buscó dar aplicación a los principios de equidad y justicia, pues evitó que el valor de las acciones y aportes se contabilizará por duplicado, tanto en el patrimonio del socio como en el de la sociedad correspondiente" [59].*

3.3.4.2. *Esta Corporación también ha estudiado normas en las que se contemplan tratos irrazonables, a causa de los cuales se vulnera el principio de la equidad tributaria. Así, por ejemplo, en otra oportunidad, ella sostuvo que "La equidad tributaria se desconoce cuando se deja de lado el principio de igualdad en las cargas públicas. La condición de moroso no puede ser título para ver reducida la carga tributaria. La ley posterior retroactivamente está produciendo una inequitativa distribución del esfuerzo tributario que se supone fue establecido de manera igualitaria. La reasignación de la carga tributaria paradójicamente favorece a quienes incurrieron en mora y se acentúa en términos reales respecto de quienes observaron la ley" [60].*

3.3.5. La anterior referencia jurisprudencial permite concluir que la equidad tributaria es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.

Así, por ejemplo, un impuesto de herencia cuya tarifa sea de la mitad de lo heredado, no parece prima facie inequitativo dado que su finalidad es esencialmente redistributiva, se genera por un hecho ajeno al esfuerzo del contribuyente y no grava hechos cotidianos. En sentido contrario, a la luz de la equidad, una tarifa generalizada del 50% sería una carga excesiva respecto del impuesto a las ventas o IVA, pues su finalidad es diferente, no específicamente redistributiva, y grava una acción cotidiana del contribuyente. De igual manera, ciertos beneficios tributarios a favor de personas que integran comunidades que hayan sido víctimas de una catástrofe natural, v.g. una exención en el pago del impuesto de renta, no parece exagerada porque facilita la integración social de estas personas y la recuperación de la zona afectada por el desastre. Por su parte, un beneficio consistente en condonar las deudas tributarias de los contribuyentes morosos es inequitativo porque premia a quienes no han cumplido con sus obligaciones en perjuicio de quienes sí lo han hecho.

Adicionalmente, la Corte ha resaltado la importancia de la equidad vertical y de la equidad horizontal en tanto que criterios "para establecer la carga tributaria teniendo en cuenta la capacidad de pago de los individuos" [61]. Así pues, se tiene que, en virtud de la equidad horizontal, las personas con capacidad económica igual deben contribuir de igual manera mientras que, de acuerdo con la equidad vertical, las personas con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida. Esta distinción, que ha sido aceptada de tiempo atrás, guarda relación con el principio de progresividad [62].

3.3.6. El análisis jurisprudencial al que se ha hecho referencia, proporciona los criterios para analizar los argumentos expresados por el actor para sostener que las normas acusadas vulneran el principio de la equidad tributaria.¹⁴⁹

Bien lo expresa el Alfredo Lewin Figueroa "en materia tributaria, el principio o concepto de equidad ha estado más vinculado con el trato igual entre iguales y con el trato desigual entre desiguales"¹⁵⁰ es decir, a la denominada equidad

¹⁴⁹ Corte Constitucional Sentencia C-734 de 2002 M.P. Manuel José Cepeda

¹⁵⁰ LEWIN FIGUEROA, Op. cit. p. 48

horizontal y equidad vertical.

Para el tratadista Juan Camilo Restrepo¹⁵¹ la equidad es la aplicación concreta de la justicia a situaciones específicas. Sin embargo para este ilustre autor, el problema práctico radica en que la equidad busca establecer el criterio que permita dar al sistema tributario la mayor equidad posible.

Tal como lo explica el doctor Restrepo, la equidad tributaria se encuentra dividida en dos grandes teorías: la teoría del beneficio y la teoría de la capacidad de pago¹⁵².

De conformidad con la teoría del beneficio “los impuestos deben aplicarse en función de los beneficios o utilidades que las personas gravadas obtienen con los gastos públicos que se financian con los impuestos”. Según esta teoría, la equidad estaría dada en cuanto el Estado, en la medida que recaude más impuestos.

Nuevamente se plantea la dicotomía que tiene el alcance del principio de equidad cuando se establece que es un instrumento de interpretación de la ley a casos específicos en donde su sentido general falla en determinados casos, y un factor que debe tenerse en cuenta al momento de la creación de las leyes que soportan los tributos.

La equidad horizontal supone que los contribuyentes que devenguen un mismo ingreso real y se encuentren en similares circunstancias y condiciones generales, deben tener una misma carga impositiva.

Por su parte, la equidad vertical supone que, en razón los distintos niveles de ingreso de las personas, deben existir diferentes cargas tributarias. Es por eso que diferentes doctrinantes la expliquen como el fundamento por el cual los ricos deben contribuir en mayor proporción respecto del pobre para hacer que en el deber de contribución en los gastos del Estado para la inversión social se materialice la equidad.

2.2.6. Diferencia entre equidad y justicia. En materia tributaria, la equidad se involucra con la justicia social distributiva. En dicho ámbito resulta más sencillo aún diferenciar igualdad de equidad distributiva. La igualdad distributiva sin equidad, puede rozar lo injusto, aunque parezca paradójico y contradictorio.

Aristóteles en la *Ética Nicomaquea* explica esta distinción con mucha claridad

Lo equitativo y lo justo son una misma cosa; y siendo buenos ambos, la

¹⁵¹ RESTREPO, JC. *Hacienda Pública*. 4ª Ed. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1998, p. 136

¹⁵² *Ibíd.*, p 136-137

*única diferencia que hay entre ellos es que lo equitativo es aun mejor. La dificultad está en que lo equitativo, siendo justo, no es lo justo legal, sino una dichosa rectificación de la justicia rigurosamente legal. La causa de esta diferencia es que la ley necesariamente es siempre general, y que hay ciertos objetos sobre los cuales no se puede estatuir convenientemente por medio de disposiciones generales. Y así, en todas las cuestiones respecto de las cuales es absolutamente inevitable decidir de una manera puramente general, sin que sea posible hacerlo bien, la ley se limita a los casos más ordinarios, sin que disimule los vacíos que deja.*¹⁵³

De conformidad con el diccionario de la Real Academia Española justo es obrar conforme a la justicia. Es decir, lo justo es la expresión materializable o cuantificable de la justicia. Por lo tanto, para poder establecer la diferencia entre lo equitativo y lo justo, es necesario primero definir que entendemos por justicia y así confrontarla con el concepto de equidad que construimos en este capítulo.

Igualdad y equidad suelen usarse habitualmente como sinónimos. Sin embargo, si bien símiles, son conceptos connotativamente distintos. Igualdad en el ámbito social hace comprensivamente a la base común de derechos y responsabilidades que corresponden a todos los miembros de acuerdo a los patrones que rigen su funcionamiento, en tanto pertenecientes a la misma. Igualdad remite a la característica común compartida.

En tanto, equidad remite desde la igualdad a la consideración de la especificidad, de la diferencia. Podríamos referirnos a la estima conjunta de semejanzas y alteridades incluidas como un género común. Incluye igualdad y diferencia. De allí que referido a los grupos humanos, el concepto de equidad queda naturalmente implicado con el de justicia que connota igualdad y equilibrio, podemos decir por ejemplo: lograr el equilibrio de la balanza, requiere contemplar las diferencias de peso en las pesas para distribuir adecuadamente el mismo, más la característica de los elementos que están en la balanza pueden diferir en cuanto al volumen si no son iguales entre si.

Así las cosas, tal y como lo afirma Javier Hervada “la equidad es la justicia matizada.. La función de la equidad es mejorar la justicia y, por lo tanto, favorecer el bien común y la humanidad en las relaciones humanas.”¹⁵⁴. En consecuencia podemos afirmar que si la justicia sigue al derecho entonces la equidad sigue a la justicia.

2.2.7. Alcance de la Equidad dentro del derecho tributario. El principio de equidad en el derecho tributario se constituye como principio que informa y orienta el sistema tributario colombiano, y con el se materializa la justa repartición

¹⁵³ ARISTÓTELES. Op. cit. p. 72

¹⁵⁴Op. cit. p. 55

de las cargas tributarias, lo cual constituye una garantía para los contribuyentes frente al poder de imperio del Estado al limitarlo, y también materializa a la vez uno de los fundamentos del Estado Social de derecho, la justicia distributiva.

La equidad tributaria cumple dos funciones primordiales dentro del derecho tributario, una en la fase de formación de la ley en donde entran en juego los conceptos de equidad vertical y equidad horizontal para que el legislador consulte la capacidad contributiva de los ciudadanos; y la segunda, como principio aplicable en la aplicación de la ley, en el sentido de que juega el papel correctivo planteado por Aristóteles, constituyéndose así, en una real garantía para los contribuyentes para evitar injusticias frente al rigor de la ley¹⁵⁵.

2.2.8. Desarrollo Jurisprudencial del Principio de Equidad Tributaria por parte de la Corte Constitucional. A continuación haremos un breve análisis de algunos de los más importantes pronunciamientos que ha hecho nuestra Corte Constitucional, a partir de la Carta Fundamental de 1991, en relación con el principio de equidad en materia tributaria.

Con relación a los pronunciamientos realizados por la Corte Constitucional en materia de equidad, y después de un análisis jurídico de las sentencias, se concluye lo siguiente:

En relación con las leyes que contienen exenciones tributarias el autor está de acuerdo en la argumentación establecida por la Corte, ya que considera que no se viola el principio de equidad si se establecen beneficios a determinadas personas o actos, este es el caso de la Sentencia C-643-02, M.P. Jaime Córdoba Triviño, en la que se declaró exequible el Decreto 624 de 1989, artículo 6, 244, 392,594-1 y 54 -2.

Por el contrario la corte argumenta, que el sistema tributario es uno solo y por lo tanto es el punto de referencia de los principios constitucionales tributarios, si bien es cierto que algunos beneficios y/o exenciones pueden implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria, estos no se deben ver como irrazonables e injustos, al contrario justifican la persecución de otros objetivos tributarios más relevantes, pues el legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad sino que además tales principios se predicen del sistema tributario en su conjunto y no sobre algo específico.

Dado lo anterior, ninguna clasificación en materia tributaria generaría inequidad, al contrario, si la clasificación establecida por la norma genera un costo para algunos sectores, se debe ver como un medio razonable para alcanzar un objetivo

¹⁵⁵ GALLEGO G. Juan Carlos. Ponencia “Principio de Equidad Tributaria”. Publicado en las Memorias del V Encuentro de Profesores de derecho Tributario y Hacienda Pública. Bogotá: ICDT, 2000. Págs. 157 a 164

constitucional admisible.

Finalmente, es importante señalar que las exenciones no son impuestas por el Estado, dicha facultad le corresponde al Congreso de la República y si este las suspende o las restringe siempre su razón la fundamenta en incrementar el recaudo y evitar la evasión. (Sentencia C-007-02, M.P. Manuel José Cepeda González)

En el contexto de la Sentencia C-511-96, M.P. Eduardo Cifuentes, en el que se declara inexecutable el artículo 243 de la Ley 223/95, es importante señalar que con esta sentencia se le pone fin a la práctica constante por parte del Congreso de la República, con el beneplácito del gobierno de conceder amnistías, puesto que con esta práctica constante se erosiona la justicia y la equidad tributaria.

Así, pues dentro de la sentencia la Corte expone con relación al principio de equidad lo siguiente:

La equidad tributaria se desconoce cuando se deja de lado el principio de igualdad en las cargas públicas. La condición de moroso no puede ser título para ver reducida la carga tributaria: la ley posterior retroactivamente está produciendo una inequitativa distribución del esfuerzo tributario que se supone fue establecido de manera igualitaria. La reasignación de la carga tributaria paradójicamente favorece a quienes incurrieron en mora y se acentúa en términos reales respecto de quienes observaron la ley.

En este contexto, se concluye que la norma pervierte la regla general de la justicia, que ordena tratar a los iguales de modo igual y a los desiguales de modo desigual. En efecto, el criterio que introduce el legislador para conceder el beneficio es el estado de mora del deudor, de suerte que al desacatar con esta decisión el principio de imparcialidad, la aplicación de la norma conduce a una situación inequitativa, con quienes cumplieron oportunamente el deber de tributar.

El examen o “Test” de razonabilidad ha sido frecuentemente utilizado por la Corte Constitucional Colombiana, no sólo con el propósito de determinar si una específica norma se adecua a los principios de igualdad y equidad, sino también respecto de otros principios. Es frecuente que la Corte traiga este examen cada vez que debe resolver la tensión o conflicto entre dos o más principios, un ejemplo de este examen se presenta en la Sentencia C-183-98, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz, en el que se declara executable el artículo 476 (parcial) del Decreto 624 de 1989 numerales 9 y 11; y donde el magistrado José Gregorio Hernández hizo Salvamento de Voto.

Ahora bien, es importante señalar la tesis del salvamento de voto, puesto que no estamos de acuerdo con la decisión de la Corte, de fundamentar su decisión en un test intermedio de constitucionalidad. A Contrario sensu, si estamos de acuerdo con la argumentación del salvamento de voto hecho por el Magistrado Hernández,

ya que de forma sencilla, manifiesta que no cree en esa artificial clasificación de la función confiada a la Corte Constitucional por la Constitución Política. La Corte no puede -por cuanto ello elegir si examinar una norma objeto de control con mayor o menor rigor, ni con un rigor medio. A juicio del honorable Magistrado, el llamado "test" de constitucionalidad debe ser siempre fuerte. Es decir, la Corte tiene que exigir en todos los casos el ajuste estricto de las normas que examina a los postulados y mandatos de la Constitución Política, sin entrar en consideraciones sobre conveniencia, oportunidad, impacto económico o de opinión, aceptación o no aceptación social de las determinaciones que adopta sobre la constitucionalidad de las disposiciones sometidas a su control. Si a ellos atendiere de la manera como lo expresa la Corte, habrá entonces que concluir que existen disposiciones "un poco inconstitucionales"

Por otra parte, al igual que el Magistrado Hernández no comparto en este caso que la sentencia judicial, se extienda, mucho más allá de los confines señalados por el Congreso, la cobertura de una exención tributaria, indicando no solamente el tipo de sociedades exentas sino los servicios materia de aquélla, en una enunciación taxativa y precisa, propia de la función legislativa. Razón por la cual la Corte no debe incluir otros servicios, o a otras personas o entidades prestadoras de ellos, dentro de la lista de exenciones, y menos aun agregar ella los servicios o entes que piensa han debido quedar amparadas.

La atribución correspondiente, en cuanto a la expedición del acto que crea, extiende o suprime una exención, es única y exclusivamente del legislador, y muy específicamente del Congreso, en cuanto ni siquiera la tiene el Presidente de la República por la vía de las facultades extraordinarias, como lo ha recalado esta Corte, en los términos del artículo 150, numeral 10, de la Constitución.

En este sentido, se puede concluir que la Corte en esta sentencia determina el "test de razonabilidad", con un enfoque evidentemente influenciado por la jurisprudencia constitucional americana, y matiza sus propias consideraciones contenidas en fallos anteriores, reaccionando frente a cierta laxitud o flexibilidad que había venido haciendo carrera en la jurisprudencia, respecto al análisis de inconstitucionalidad de normas tributarias discriminatorias.

Finalmente, consideramos que con mucha razón, el maestro Javier Hervada afirma que "los sujetos de la equidad en la atemperación de lo debido son el gobernante, el juez y el titular del derecho. Pero en los deberes de la justicia legal es también sujeto de la equidad el destinatario de la ley, que puede aplicar el principio general del derecho de que las leyes no obligan en los casos en los que éstas se tornan nocivas o causan grave incómodo."¹⁵⁶

¹⁵⁶ HERVADA.. Op. cit. p. 56

3. CAPITULO TERCERO – CONTROL DE LEGALIDAD Y EXCEPCION DE INCONSTITUCIONALIDAD

*Los seres inteligentes tienen leyes que ellos han hecho,
pero también pueden estar sujetos a leyes
que no han sido hechas para ellos.-
Montesquieu*

3.1. ESTADO SOCIAL DE DERECHO Y CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD

El sistema político colombiano es definido por el artículo 1º de la Constitución Política de Colombia, que establece que “Colombia es un Estado social de derecho organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista, fundada en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general.”

Dicho artículo introdujo una novedad de suma importancia para nuestro sistema constitucional al establecer que la República de Colombia es un Estado Social de Derecho, ya que liga en los textos constitucionales, los derechos fundamentales individuales, herencia del liberalismo, con los derechos económicos y sociales cuyo desarrollo histórico ha tenido como fuente las doctrinas sociales de la Iglesia Católica y del socialismo.

Esta nueva concepción del Estado constituye un instrumento valioso y apropiado para hacer realidad la justicia social, ya que, como lo afirma el tratadista Javier Henao Hidrón, constituye un “sistema con el cual se busca proyectar con contenido social toda la estructura jurídica del Estado” predicando la vigencia de un orden justo, y para el caso que nos ocupa, facilita el reconocimiento a la dignidad humana en la persona del contribuyente a través de la constitucionalización del principio de equidad.

A continuación se desarrollará, brevemente, el concepto de Estado Social de derecho.

3.1.1. Estado Social de Derecho. Estado de Derecho. El Estado de derecho surgió como consecuencia de la Independencia de los Estados Unidos y la Revolución Francesa en donde se erigieron los principios de que el gobierno debe ser de leyes y no de hombres, y el principio de que la ley es la autoridad superior que tiene primacía en un gobierno, y por ende éste debe estar sujeta a aquella.

El Estado de Derecho se fundamenta en el principio de legalidad, y establece una jerarquización de las normas jurídicas.

Luis Carlos Sáchica define el Estado de derecho como “poder recibido por el pueblo, ejercido mediante competencias separadas, definidas y limitadas por las prescripciones de la ley” ¹⁵⁷

Estado Social. El Estado Social nace como reacción a los complejos problemas sociales y económicos que originó la revolución industrial de finales del siglo XIX y principios del XX, generados dentro de la estructura imperante de la época, el Estado Liberal. En efecto, los países afectados por dicha revolución, debieron adelantar políticas sociales para mejorar las condiciones de vida y el bienestar de las clases obreras, fuertemente afectadas por las políticas económicas de la revolución industrial. En relación con las políticas económicas, éstas también fueron modificadas introduciendo algunas medidas de protección para la economía, convirtiéndose así el Estado en conductor de la economía.

El Estado Social se erige con el fin de cumplir un papel más integrado con la sociedad, de tal manera que propenda por una verdadera justicia social mediante la búsqueda de la satisfacción de las necesidades básicas de sus ciudadanos que más lo necesiten, se encargue de la redistribución de los bienes y servicios a la sociedad, y en general para proteger a la sociedad mediante sus propias acciones. Así, uno de los principales fines de esta estructura de Estado es el bienestar social.

Dentro del sistema del Estado Social la propiedad privada debe cumplir una función social, limitando así los derechos absolutos que tiene los titulares de las mismas, y haciendo gala de otro de los principios propios del sistema, el interés colectivo prima sobre el particular.

Como se dijo, el Estado Social de Derecho es un sistema a través del cual se le otorga a la estructura jurídica del Estado una connotación social, es decir integra a la población a sus fines principales y otorga una verdadera gama de garantías a sus asociados.

En materia tributaria el principio de equidad entra a jugar un rol fundamental para el Estado Social de Derecho por cuanto constituye uno de los mecanismos a través de los cuales se puede cumplir con el fin de la justicia distributiva, pues a través de éste es que puede constituirse un sistema tributario que se base en el reparto justo y equitativo de las cargas tributarias de sus asociados. Y por eso, constituye esa garantía para el ciudadano frente al poder impositivo del Estado.

¹⁵⁷ SÁCHICA, Op. cit., p. 77

Jurisprudencialmente, la Corte Constitucional se referido al Estado Social de Derecho en los siguientes términos:

Estado Social de Derecho, corresponde a una definición ontológica del Estado, que alude a un elemento esencial de su estructura. Se trata de un concepto que, sin desconocer los postulados sobre los que se sostiene el Estado de Derecho, subraya el fundamento que el interés común confiere a la actividad del Estado y a la responsabilidad de las autoridades públicas, llamadas a intervenir, dentro de los marcos constitucionales, para asegurar a los gobernados unas condiciones mínimas de convivencia, las cuales no son dádiva o merced que dispense el gobernante, sino verdadero derecho tutelado por la Carta Fundamental.¹⁵⁸ (C-479 de 1992)

De otra parte, en sentencia T-06/92 la Corte manifestó lo siguiente:

El estado de derecho se define materialmente como aquél que consagra, protege y hace efectivos los derechos de las personas, sus garantías y deberes. La protección de los derechos se integra como elemento definitorio del estado social de derecho. No hay estado de derecho sin garantía efectiva de los derechos de las personas, ni éstos pueden realizarse por fuera del estado de derecho. El respeto a la dignidad humana, al trabajo, y a la solidaridad de las personas que integran la nación le dan, en su conjunto, un contenido material y no simplemente formal al estado de derecho, el cual ya no puede definirse a secas como el "mero imperio de las leyes".

"En este sentido, el constituyente encargado de redactar los artículos sobre Preámbulo y Principios, en ponencia para primer debate ante la Plenaria de la Asamblea Nacional Constituyente, afirmaba: "Al respetar la dignidad humana estamos respetando todos los derechos de la persona y otorgamos preeminencia a la libertad y la justicia... Hemos tenido muy en cuenta, además, el abrumador plebiscito con que todos los proyectos y propuestas (más de quinientas) proclaman la primacía de los derechos de la persona, así como la protección de la familia, institución básica de la sociedad" (Alberto Zalamea Costa - Ponencia para primer debate en Plenaria sobre Preámbulo y Principios G.C. No. 36 p. 28).

La consideración de la persona humana y de su dignidad es el presupuesto y el elemento central del nuevo estado de derecho, razón por la cual el sistema constitucional de derechos y garantías - máxima expresión jurídica de la dignidad de la persona humana - contribuye a darle contenido, sentido y fin a esta modalidad histórica de estado.

¹⁵⁸ Corte Constitucional Sentencia C-479/1992 M.P. José Gregorio Hernández

La persona humana en su manifestación individual y colectiva es contemplada en la Constitución como fuente suprema y última de toda autoridad y titular de derechos inalienables para cuya protección se crea el estado y se otorgan competencias a sus agentes. En efecto: la soberanía reside exclusivamente en el pueblo y de él emana el poder público (CP art 3); el pueblo lo constituyen las personas en ejercicio de sus derechos políticos.

El Estado reconoce la primacía de los derechos inalienables de la persona humana (CP art. 5). Las autoridades de la República están instituidas - tal es la razón del estado - para proteger a todas las personas residentes en Colombia, en su vida, honra y bienes y demás derechos y libertades y para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales del estado y de los particulares (CP art 2).¹⁵⁹

Sobre este tema, la Corte Constitucional en sentencia T-603/92 también ha manifestado lo siguiente:

“De conformidad con el principio consagrado en el artículo 1o. constitucional que define a Colombia como “un estado social de derecho”, se tiene que la máxima organización del Estado tienen como fundamento la integración de la persona humana al entorno social donde vive para que a través de la coexistencia pacífica y la relación con los demás seres, busque su identidad cultural, social, económica y política, y colabore en la formación de la vida nacional y sus instituciones.

Entre los fines estatales se predica el de “servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución”, o sea que el epicentro de actividades de la gestión estatal va encaminado a propiciar que el hombre sea el actor por excelencia de vida nacional y no de cualquier manera sino como se ha dicho en tantas oportunidades, se trata de hacer prácticos y reales esos derechos ciudadanos en defensa de los cuales se han creado una serie de acciones legales que como la tutela, tratan de bajar la Constitución desde las alturas para aclimatarla en el plano de la realidad nacional.

Cuando se trata de señalar la existencia de ciertos derechos fundamentales los cuales se predicán a través de los tratados y convenios internacionales y nuestro Estatuto Superior, se hace imperiosa la remisión al texto de lo indicado en el artículo 5o. de la norma de normas porque éste prescribe que el Estado reconoce la primacía de los derechos fundamentales e inalienables de la persona, derechos que en sentir de esta Corporación,

¹⁵⁹ Corte Constitucional Sentencia T-06/92 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

*también pueden adoptar el calificativo de "derechos primarios", por lo que son de aquellos que se consideran inmanentes, intrínsecos e inseparables de la persona.*¹⁶⁰

La concepción social del Estado de derecho, fundado en la solidaridad, la dignidad, el trabajo y la prevalencia del interés general, en virtud del artículo 1º de la Constitución, se traduce en la vigencia inmediata de los derechos fundamentales, pero también en la sanción constitucional al incumplimiento de los deberes constitucionales. El artículo 1º de la Constitución erige a la solidaridad en fundamento de la organización estatal. Así, los deberes consagrados en la Carta Política se convierten en verdaderos imperativos que vinculan directamente a los particulares y de cuyo cumplimiento depende la convivencia pacífica.

La Constitución, además de fijar la organización política básica del Estado y garantizar los derechos y las libertades públicas, constituye un marco general de conducta que vincula directamente a los particulares.

Por virtud del artículo 1º de la Carta Fundamental, se puede afirmar que la naturaleza social del Estado de derecho hunde sus raíces en el principio de solidaridad social, y es de este principio que se desprende la obligación social de contribuir cargas públicas y en consecuencia de cumplir con las obligaciones tributarias (C.P. art. 95-9), pero con la correlativa garantía de que se haga en términos de justicia y equidad.¹⁶¹

Así pues, se concluye que es pilar fundamental del Estado Social de Derecho contar con un sistema tributario basado en la materialización de la justicia distributiva y equitativa, constituyéndose así este principio, en una verdadera herramienta para limitar el poder del Estado.

3.2. CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD

Por su naturaleza, el estado de derecho necesita de un sistema que le permita proteger de manera efectiva el ordenamiento jurídico con el fin de garantizar la prevalencia de la norma superior sobre aquellas que ostentan una categoría inferior¹⁶².

Sobre el particular, el profesor SÁCHICA comenta "El principio de supremacía de la Constitución sobre los demás del orden jurídico, conduce necesariamente al establecimiento de mecanismos de control y nulificación de las actuaciones de los

¹⁶⁰ Corte Constitucional Sentencia T-603/92 M.P. Simón Rodríguez Rodríguez

¹⁶¹ Corte Constitucional Sentencia T-125/94 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

¹⁶² Constitución Política, artículo 4º establece que "La Constitución es norma de normas. En todo caso de incompatibilidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales."

poderes constituidos, contrarios a la normatividad superior de la ley fundamental”.¹⁶³

Una de las razones por las cuales la eficacia de la ley puede desaparecer es por que sea controvertida su constitucionalidad, es decir, que sea declarada inexecutable por la autoridad jurisdiccional que tenga esa competencia, por ir en contravía de un precepto constitucional.

Jaime Abella Zárate define la jurisdicción constitucional como “la capacidad de órganos del Estado, para pronunciarse con fuerza vinculante y con efectos de cosa juzgada, en las controversias sobre la interpretación y aplicación de la Constitución Política del país.”¹⁶⁴

Por control constitucional entendemos la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución sobre las Leyes y demás fuentes escritas del Derecho, competencia que fue encargada en términos generales a la Corte Constitucional, a partir de la Constitución de 1991, y en materia residual al Consejo de Estado. En efecto, Colombia prevalece el sistema de control difuso caracterizado por asignar a varios órganos la función de la guarda de la de la Constitución.¹⁶⁵

El artículo 4º de la constitución política establece que “la constitución es norma de normas. En todo caso de incompatibilidad entre la constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales.”

En igual sentido, el artículo 10º de nuestro Código Civil, sustituido por el artículo 5º de la ley 57 de 1887 dispone que “cuando haya incompatibilidad entre una disposición constitucional y una legal, preferirá aquella.”

Así las cosas, se ve cómo dentro de nuestra legislación interna se ha establecido la supremacía de la Constitución en la jerarquía de las normas en Colombia. Por tal motivo, se hace necesario que exista de alguna manera un control de constitucionalidad que haga eficaz el principio de superioridad de la constitución sobre las demás normas jurídicas.¹⁶⁶

El artículo 241 de la Carta Política materializa la necesidad de dicho control al establecer como función primordial de la Corte Constitucional “la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución” sobre las leyes y en particular sobre los siguientes:

¹⁶³ SÁCHICA, Op. Cit. p. 35

¹⁶⁴ ABELLA ZARATE, Jaime. Procedimientos Constitucional y Contenciosos Administrativo en materia tributaria. Santa Fe de Bogotá: Legis, 1999, p. 13

¹⁶⁵ Constitución Política, Op. cit., p. 13

¹⁶⁶ *Ibíd.*, p. 665

Artículo 241 (...) Con tal fin, cumplirá las siguientes funciones:

1. Decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que promuevan los ciudadanos contra los actos reformatorios de la Constitución, cualquiera que sea su origen, sólo por vicios de procedimiento en su formación.

2. Decidir, con anterioridad al pronunciamiento popular, sobre la constitucionalidad de la convocatoria a un referendo o a una Asamblea Constituyente para reformar la Constitución, sólo por vicios de procedimiento en su formación.

3. Decidir sobre la constitucionalidad de los referendos sobre leyes y de las consultas populares y plebiscitos del orden nacional. Estos últimos sólo por vicios de procedimiento en su convocatoria y realización.

4. Decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes, tanto por su contenido material como por vicios de procedimiento en su formación.

5. Decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra los decretos con fuerza de ley dictados por el Gobierno con fundamento en los artículos 150 numeral 10 y 341 de la Constitución, por su contenido material o por vicios de procedimiento en su formación.

6. Decidir sobre las excusas de que trata el artículo 137 de la Constitución.

7. Decidir definitivamente sobre la constitucionalidad de los decretos legislativos que dicte el Gobierno con fundamento en los artículos 212, 213 y 215 de la Constitución.

8. Decidir definitivamente sobre la constitucionalidad de los proyectos de ley que hayan sido objetados por el Gobierno como inconstitucionales, y de los proyectos de leyes estatutarias, tanto por su contenido material como por vicios de procedimiento en su formación.

9. (...)

10. Decidir definitivamente sobre la exequibilidad de los tratados internacionales y de las leyes que los aprueben. Con tal fin, el Gobierno los remitirá a la Corte, dentro de los seis días siguientes a la sanción de la ley. Cualquier ciudadano podrá intervenir para defender o impugnar su constitucionalidad. Si la Corte los declara constitucionales, el Gobierno podrá efectuar el canje de notas; en caso contrario no serán ratificados. Cuando una o varias normas de un tratado multilateral sean declaradas inexecutable por la Corte Constitucional, el Presidente de la República sólo

*podrá manifestar el consentimiento formulando la correspondiente reserva.
(...)*¹⁶⁷

Por su parte, para Juan Manuel Charry Urueña la Constitución “es la norma primaria del sistema normativo; de ésta se deriva la validez de las demás normas que forman parte del ordenamiento y, por lo tanto, ésta es la norma suprema que debe ser aplicada preferentemente en caso de contradicción con cualquier otra norma del sistema.”¹⁶⁸

Dentro de los principales mecanismos que la Constitución y la ley consagran para que los particulares puedan activar el aparato jurisdiccional para ejercer el control constitucional tenemos las siguientes:

3.2.1. Acción de inconstitucionalidad. La acción de inconstitucionalidad es una acción pública consagrada para ser ejercitada por los ciudadanos y cuyo objeto se encuentra delimitado por el artículo 241 de la Constitución Política para ser utilizada para demandar los actos reformativos de la Constitución, sólo por vicios de procedimiento en su formación, así como contra las leyes, tanto en su sentido material como por vicios de procedimiento en su formación, y los decretos con fuerza de ley dictados por el Gobierno con fundamento en los artículos 150 numeral 10 y 341 de la Constitución, también por su sentido material como por vicios de procedimiento en su formación.

3.2.2. Acción de tutela y acciones populares. Consagradas en los artículos 86 y 88 de nuestra Constitución Política, respectivamente, las acciones de tutela y las acciones populares son mecanismos para la protección tanto de los derechos constitucionales fundamentales y los derechos constitucionales colectivos.

3.2.3. Acción de nulidad por inconstitucionalidad. En desarrollo del control de constitucionalidad difuso adoptado en nuestro sistema jurídico, la Carta Política facultó al Consejo de Estado para “conocer de acciones de nulidad por inconstitucionalidad de los decretos dictados por el Gobierno Nacional, cuya competencia no corresponda a la Corte Constitucional.”¹⁶⁹

En relación con esta acción, el tratadista Abella Zárate explica que la Sala Plena del Consejo de Estado fijó jurisprudencia en el sentido que “por acción de nulidad por inconstitucionalidad se entiende aquella en que la confrontación de la norma acusada se hace directamente con textos de orden Constitucional, reservándose a la simple nulidad aquella en que la confrontación se hace con textos de orden legal.”¹⁷⁰

¹⁶⁷ *Ibíd.*

¹⁶⁸ CHARRY URUEÑA, *La Excepción de Inconstitucionalidad*. Bogotá: Radar, 1994, p. 129

¹⁶⁹ Constitución Nacional, Artículo 237 ordinal 2

¹⁷⁰ ABELLA ZARATE. *Op. cit.*, p. 64

3.2.4. Excepción de inconstitucionalidad. La excepción de inconstitucionalidad se encuentra consagrada en el artículo 4º de la Carta Política, vigente como un mecanismo que permite que cualquier persona pueda solicitar “a los jueces y funcionarios a quienes corresponda aplicar la ley, u otra norma, que no se aplique en su caso particular, por ser contraria a la Constitución.”¹⁷¹

Para el tratadista Javier Henao Hidrón la excepción de inconstitucionalidad “por tratarse de una excepción que, por vía de defensa, se ejerce por la autoridad competente de oficio o a petición de parte, sus efectos se limitan al caso concreto. Habilita, por tanto, a los funcionarios encargados de aplicar normas jurídicas (magistrado, juez, gobernador, alcalde, etc.), para preferir la norma constitucional en el asunto sometido a su decisión, en vez de cualquier ley en sentido material, en el evento de hallarse ambas en contradicción y dada la supremacía que ostenta la primera en el ordenamiento positivo del Estado.”¹⁷²

En Colombia, por tratarse de un estado social de derecho, la excepción de inconstitucionalidad cobra una especial importancia por cuanto *permite al juez o al funcionario que deba aplicar la ley*, tener como fundamento con carácter prioritario la norma constitucional, sin tener que esperar que la ley o norma que se encuentra en entredicho con la constitución, deba ser derogada por la fuente de la cual emana o declarada inexecutable por la corte constitucional.

En relación con la excepción de inconstitucionalidad, el desarrollo jurisprudencial de la Corte Constitucional se ha centrado en afirmar que la aplicación de normas contrarias a la constitución constituye vías de hecho. Se ven algunos casos a continuación:

3. Aplicar una norma claramente contraria a la Constitución, según sentencia expresa de la Corte, y que conlleve violaciones a derechos fundamentales constituye una vía de hecho.

3.1. Es cierto que en la sentencia C-392/00 la Corte nunca se refirió al segundo inciso del artículo 388 directamente, puesto que no era objeto de la demanda en tal caso, pero también lo es el hecho de que, luego de las razones expuestas, es imposible omitir de manera absoluta un análisis sobre si su contenido vulnera la Constitución, y omitir, además, de manera también absoluta, un estudio de si aplicar dicha norma conlleva una violación a los derechos fundamentales, en esta ocasión en especial la igualdad. En esta medida es preciso decir que se trata de una norma respecto de la cual el problema jurídico de su inaplicabilidad en el caso

¹⁷¹ *Ibíd.*, p. 30

¹⁷² HENAO HIDRON. Panorama del derecho constitucional colombiano, 8ª. Ed. Santa Fe de Bogotá D.C., Temis, 1992, p. 143

concreto, por violar la Carta Política, es tan evidente que no puede ser totalmente ajeno al funcionario judicial, el cual no puede desprenderse completamente de su deber de aplicar también la Constitución, norma de normas (artículo 4º CONSTITUCIÓN NACIONAL).¹⁷³

En sentencia T-049/02 la Corte se pronuncio así:

2. Vía de hecho por no aplicación de la excepción de inconstitucionalidad:

Los funcionarios administrativos están cubiertos por la obligatoriedad de las normas constitucionales y legales. De esta manera, deben enfocar su comportamiento según lo establezcan tales preceptos.

Si bien en virtud del principio de legalidad los funcionarios administrativos deben ceñir su comportamiento de acuerdo con la ley, la cual se presume constitucional de no haber sido declarada inexecutable, la aplicación de la misma al caso concreto no puede darse de manera ciega. En consecuencia, el ejercicio de su cargo debe verse guiado por la integridad del ordenamiento normativo, incluyendo la Constitución, y de concluir que la aplicación de la ley conllevaría resultados contrarios al querer de la Carta Política, es su deber inaplicar la ley y aplicar la Constitución para la solución del caso concreto.

En efecto, el artículo 4 constitucional establece que “la Constitución es norma de normas. En todo caso de incompatibilidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales.”. De tal mandato se deriva la figura de la excepción de inconstitucionalidad, la cual puede y debe ser aplicada por funcionarios judiciales y administrativos.

En caso de que exista una disposición legal que conlleve injusticias manifiestas en su aplicación y que contradiga la naturaleza del Estado Social de Derecho Colombiano y el funcionario administrativo no aplique la excepción de inconstitucionalidad, tal actuación constituiría una vía de hecho y perdería su validez.¹⁷⁴

3.3. CONCLUSIÓN

Se observa como Colombia, en su condición de Estado Social de Derecho, contiene a nivel constitucional mecanismos a través de los cuales los ciudadanos pueden ejercer un verdadero control y limitar el poder del Estado.

¹⁷³ Corte Constitucional Sentencia T-522/02 M.P. Manuel José Cepeda

¹⁷⁴ Corte Constitucional Sentencia T-049/02 M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra

En efecto, con el fin de propender por la realización de la justicia distributiva, en especial, y como es de interés para el presente trabajo, mediante la construcción de un sistema tributario que observe el principio de equidad y en el cual se garantice al contribuyente una contribución justa y equitativa, nuestra Carta Fundamental establece normas claras que sirven de guía para proteger al contribuyente (numeral 9 del artículo 95) como de guía para el legislador (artículo 363).

Y con el fin de materializar estas garantías, observamos la existencia de mecanismos de control constitucional como la acción de inconstitucionalidad a través de la cual se pueden demandar las leyes que conformen un sistema tributario injusto e inequitativo, o la excepción de inconstitucionalidad, la cual, a juicio del autor, podría ser invocado por el contribuyente eventualmente contra los excesos del poder impositivo del Estado.

4. CAPITULO CUARTO – LEGISLACIÓN TRIBUTARIA Y DESARROLLO

En el presente capítulo el autor se apartará un poco del tema del presente trabajo, ya que como fruto del análisis efectuado en los capítulos precedentes, surge la necesidad de hacer referencia a algunos asuntos indirectamente relacionados con el núcleo de esta investigación.

Como ya se mencionó en la primera parte del presente trabajo, la Hacienda Pública tiene por objeto principal el ingreso y el gasto del Estado. No se trata de una cuestión financiera propiamente, ya que su fin primordial está básicamente relacionado con las fuentes de ingresos del Estado, en función de:

- 1.- La asignación de recursos,
- 2.- La distribución de la renta,
- 3.- El pleno empleo,
- 4.- La estabilidad en los precios.
- 5.- El poder adquisitivo del dinero circulante y
- 6.- El desarrollo, entendido este como un mejoramiento de la calidad de vida tanto cuantitativo como cualitativo de toda la población.

Estas funciones básicas, tienen una gran correlación entre si y se convierten en un factor determinante en la formación de la renta privada y la renta del Estado, mantienen una gran interdependencia.

En la formación de la renta privada –en una economía de mercado- el Estado se convierte en el principal tutor del desarrollo, puesto que en la medida en que los particulares puedan generar su propia renta y por ende su patrimonio, para el Estado es más viable asegurar los niveles de desarrollo que requiera y le permitan cumplir los fines que le son propios.

En la formación del presupuesto del Estado, en el supuesto de que la Planificación Estatal cuenta con una clara política de objetivos múltiples y soluciones viables, la utilización de los instrumentos fiscales debe propender para lograr el desarrollo, que se obtenga de manera muy puntual al utilizar los instrumentos fiscales. Es responsabilidad de quienes orientan la Hacienda Publica, lograr los ajustes adecuados en:

- 1.- La asignación de recursos.

- 2.- La distribución de la riqueza y la renta y
- 3.- La estabilidad económica y el crecimiento del nivel de ingreso o nivel de vida de los ciudadanos.

Al determinar la renta del Estado o quién ha soportar su coste, es esencial determinar si se ajusta plenamente a unos objetivos claramente preestablecidos, ya que en inadecuado, inexacto o se da un mal manejo de los egresos del Estado, se convierte en fuente de inestabilidad económica y generalmente se convierte en disminución de la capacidad adquisitiva de grandes sectores de la población en detrimento de su calidad de vida. La mala asignación de recursos, de la distribución de riqueza o la renta, dan como resultado la peor inequidad social.

Los planes de ajuste de los gobiernos para sanear los déficit fiscales, disminuyendo la capacidad de ingreso y por ende de ahorro de la población que asume este costo, se traduce el bajos índices de crecimiento de la economía, muchos generadores de riqueza entran en una espiral de desacelere e incertidumbre, sino es que entran en un proceso de iliquidez y en muchos casos de paro o quiebra.

Por estas razones deben estar siempre presentes estas tres reglas, que permitan compensar las situaciones que pueden presentar la Economía general del país.

1. *Si predomina el paro involuntario, aumentar la demanda de modo que los gastos totales se ajusten a un nivel superior con el valor de la producción realizada en pleno empleo.*
2. *Si predomina la inflación, reducir el nivel de demanda de modo que los gastos totales se ajusten a un nivel inferior con el valor de la producción media en precios corrientes, en vez de precios en alza.*
3. *Si predomina el pleno empleo y la estabilidad del nivel de precios, mantener el nivel global de gastos monetarios para evitar el paro y la inflación.*¹⁷⁵

Es posible que el sacrificio que hace cada individuo al pagar impuestos en función de su renta sea equitativo, más el mal manejo de las reglas enunciadas y de los egresos del Estado se convierten en la peor inequidad, en muchos casos catastrófica, por las consecuencias que tiene para todo el tejido social.

Los llamados planes de choque, para subsanar el déficit generado por una mala política de endeudamiento o de presupuesto, se convierten en una llamada de alerta para los inversionistas ante la incapacidad de quienes orientan la política

¹⁷⁵ MUSGRAVE. Teoría de la Hacienda Pública. España: Aguilar S. A 1969, p. 24

económica de lograr las funciones básicas de la Hacienda Pública antes mencionadas.

Vistas estas consideraciones y teniendo en cuenta las funciones propias de la Hacienda Pública, cabe preguntarse: ¿la legislación tributaria puede ser fuente de desarrollo?

Al respecto se debe pensar que es posible. Mas para ello deben concurrir muchos factores que le son inherentes, para que este presupuesto se de.

En primer lugar debe existir una plena confianza del contribuyente en los rectores de la Hacienda Pública. Está demostrado que el contribuyente cumple con más agrado sus obligaciones tributarias cuando ve los resultados en el manejo de los recursos públicos, es decir cuando se cumplen la funciones básicas de la Hacienda Pública. No es un secreto, en los países de la América Latina, las consecuencias desastrosas que se dan en nuestras economías cuando estas no tienen los ajustes adecuados en la asignación de recursos, la distribución de la riqueza y la renta o no logran la estabilidad económica y el crecimiento del nivel de ingreso o nivel de vida de los ciudadanos, si estos fines no se alcanzan el resultado de la gestión pública se traduce en un endeudamiento público o privado que en muchos casos alcanza unos niveles muy superiores a la capacidad real de la economía, o en una creciente inestabilidad social, que se refleja en: inseguridad, desempleo, aumento de conductas delictivas, insolvencia de la población para cubrir sus funciones básicas, o dicho de otra manera se genera pérdida de la calidad de vida.

Mas esta desconfianza hacia los administradores públicos se agudiza en mayor grado, cuando los hechos de corrupción son notorios y generalizados. Frente a esta situación la conducta del contribuyente es desalentadora, defensiva y muy propenso a la evasión de sus obligaciones para con el Estado.

La inestabilidad económica se convierte en una bomba de tiempo, dando como resultado profundas crisis en todos los ordenes de la vida social, se presentan como ejemplos recientes lo que le ha sucedido o está sucediendo en países como; México, Argentina, Venezuela, Perú, Colombia entre otros.

No podría dejar pasar por alto, la noticia dada públicamente por el Departamento Nacional de Estadística –DANE- al reportar que, en el último año, un millón de colombianos habían entrado al índice de población que estaba bajo la pobreza absoluta. Lo más lamentable es que esta noticia paso como algo natural. Ningún medio de comunicación le dio la importancia de tragedia nacional, como se le da a otras tragedias que provocan los violentos, o la naturaleza. Ni el gobierno se pronunció al respecto decretando una emergencia social. La radio y la televisión estaban más pendientes de lo que sucede en el mundo del fútbol, las telenovelas o la farándula. ¿Será por esa manifiesta indiferencia o desintegración cultural que

el referéndum no pasó?, al menos en unos puntos que se presentaban para dar un cambio radical en costumbres políticas y en la forma de destinar determinados recursos del Estado.

No se tendrá equidad mientras las injusticias sociales no se resuelvan a fondo, bien decía el presidente John Kennedy: “Si una sociedad de ricos que son pocos, no pueden salvar muchos que son pobres, estos que son muchos no podrán salvar a estos que son pocos”.

De los presupuestos reales de la sociedad, como son los índices de: pobreza, carencia de educación primaria y secundaria, desempleo, desnutrición, cobertura en salud, impunidad, destrucción del medio ambiente y los ecosistemas, debe partir toda proyección de la política económica del Estado.

En este sentido es preferible orientar el sistema tributario de tal manera que se incremente cada día mayor número de personas con capacidad de generar riqueza que mantener una carga tributaria alta, en una reducida población de contribuyentes.

Hay diferentes mecanismos para lograr estimular la generación de riqueza y la fórmula fue dada por un maestro de Galilea, cuando sugería que aquel que puede poner a rendir mejor sus talentos se le debe dar y no hacer esfuerzo alguno con quien teniendo la oportunidad de generar riqueza no lo hace. “Al que tiene se le dará, al que no tiene se le quitará”.

Este principio tal elemental parece ser ignorado por los rectores de la Hacienda Pública. Partimos de la base que no es gravando unos pocos con capacidad de pago de los tributos, sino logrando que sean muchos los que pueden generar riqueza, para que también contribuyan al sostenimiento del Estado.

En segundo lugar se pueden crear condiciones óptimas para dar impulso al desarrollo del talento humano. No es aceptable desde ningún punto de vista que el país cuente con más de 900.000 profesionales desempleados y que muchos se han visto compelidos a migrar a otros países en busca de oportunidades xxx, la pregunta es ¿cuanto costó brindarles formación universitaria o técnica? El estímulo a la generación de fuentes de trabajo competitivo debe ser una prioridad.

En tercer lugar el país, con mucha imaginación creadora, se debe buscar mediante una adecuada política de ingresos, elevar el nivel de vida de la población que tiene una capacidad de compra baja, debido principalmente a los bajos ingresos o al desempleo. Buscando elevar los niveles de consumo dirigido a aquellos bienes y servicios de los sectores de productivos nacionales, de tal manera que se conviertan en un estímulo para la producción nacional. Por ejemplo; no sería aceptable que el potencial de producción lechera del país no se de, porque no existe la capacidad de compra de la misma, más si existe una

enorme capacidad de consumo o manifiesta necesidad. Una canasta de necesidades básicas, traducida en una unidad monetaria que sirva de pago de salario o determinadas prestaciones sociales es amarrar el enorme potencial de trabajo a la capacidad más óptima de la producción nacional, es el factor determinante que se debe tener presente para romper el ciclo de que no de da mayor producción, porque no hay capacidad de consumo.

Esta hipótesis es enunciada el profesor de Hacienda Pública, Iván Echeverri Mejía así: *“Al convertir estos dos potenciales reales de la economía –el potencial de trabajo disponible y el potencial de producción disponible- en un factor de intercambio, podemos incrementar los niveles de producción y consumo de sectores de población que están marginados del trabajo productivo.*

Esta hipótesis la enunciamos bajo esta fórmula:

$$POT + PBSD + \%\$ = FDI$$

Potencial de Oferta de Trabajo (POT), más Potencial de Bienes y Servicios Disponibles (PBSD), más Porcentaje en Dinero para la Administración (%\$) igual Fondo Disponible de Intercambio (FDI).

Se parte de la base que ambos potenciales están en oferta disponible real y son cuantificables por su valor real, de tal manera que se pueda calcular el valor de intercambio como unidad de trueque. Estas unidades de trueque pueden ser adquiridas en el mercado para pagar determinado porcentaje de impuestos, multas, tasas de interés, o determinados servicios del Estado, bonos, trabajos temporales, trabajos a destajo, etc.

Sin que por ello se deba depender, para que el intercambio se dé, que este sea únicamente el dinero el valor viable de intercambio”¹⁷⁶.

Ya es hora de darle al trueque el valor real que siempre ha tenido en la economía, principalmente con el sector primario de la economía cuyos potenciales son enormes y en los cuales el Estado puede estimular en inversiones como reforestación, vivienda, obras públicas, mantenimiento de vías, parques máxime cuando el dinero -invento del hombre para permitirle el intercambio de sus bienes y servicios- se ha convertido en otro bien que debe adquirir o que tiene un costo en el mercado, y su disponibilidad es limitada, características que frenan las posibilidades para generar el pleno empleo por la incidencia que tiene en los índices de precios según la oferta de este. El gran problema de toda economía es que no existe el dinero suficiente para satisfacer todas las necesidades, pese a los potenciales existentes de trabajo y capacidades de producción de bienes y servicios. Estos potenciales se pueden estimular mediante una revolucionaria

¹⁷⁶ ECHEVERRY M., I. En: UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA. Seccional Manizales. Hacienda Pública. Conferencias. Facultad de Administración de Empresas, 1989 p. 45.

política tributaria, pues lo que es importante para el Estado, es que cada día más contribuyentes generen riqueza y mejoren su calidad de vida, es decir tengan una sociedad en pleno desarrollo, esa es la verdadera equidad tributaria contra las situaciones de inequidad social como las enunciadas.

En tercer lugar, si se parte del presupuesto de que lo más importante para el Estado es tener cada día mayor número de generadores de riqueza es obvio que estos deben encontrar en el sistema de tributos estímulos adecuados para invertir.

Estos estímulos se pueden dar mediante mecanismos de ahorro, inversión en sectores de la economía que bajen los índices de precios de la canasta familiar, que hagan más competitiva la producción nacional en el mercado internacional, que sustituyan importaciones de manera competitiva, que estimule la creación de empresas, la adquisición de bonos de la deuda pública, el pago oportuno de los tributos, o en el rechazo a prácticas evasoras mediante la implementación de certificados de confiabilidad como contribuyente ligado al desempeño eficaz con relación a los índices de precios y la calidad de acuerdo a las normas técnicas, bien sea en el mercado nacional o internacional.

En una estructura fiscal equitativa siempre debe estar presente el acrecentamiento –margen de ahorro y mejoramiento de la calidad de vida de la población- ya que desde el punto de vista de la equidad horizontal se debe considerar el beneficio y la imposición reguladora que juegan los diversos tipos de impuestos.

Al respecto dice el tratadista de Hacienda Pública Richard Musgrave:

Si se acepta el acrecentamiento como único índice de la igualdad, no ha lugar a impuestos sobre consumo, exactamente lo mismo que no hay razón para un impuesto sobre la renta si el consumo se acepta como criterio básico. Hasta aquí está claro, pero persiste la cuestión de saber si otros determinados impuestos –incluyendo el impuesto sobre la renta de sociedades, el impuesto patrimonial y los impuestos sucesorios- quedan asimismo descalificados.¹⁷⁷

Es indudable que la renta del individuo tiene una doble tributación si es gravada directamente e indirectamente paga impuestos por el consumo. También lo es que determinados bienes que componen su canasta básica para su manutención cuando son gravados por su consumo afectan por igual a todos los individuos independientemente de su renta o su capacidad de pago y en este sentido se presenta una manifiesta inequidad que afecta el ahorro y la calidad de vida, factores básicos para que el desarrollo sea viable.

¹⁷⁷ MUSGRAVE, Richard A. Teoría de la Hacienda Pública. España: Ediciones Aguilar, S. A., 1969. Pág. 180

La imposición debe ante todo ser reguladora. Al respecto comenta el profesor Musgrave: “Surgen nuevas modificaciones del principio del impuesto sobre la renta al considerar los impuestos reguladores, impuestos que por definición se establecen para alterar el trato igual de personas iguales”.

En primer lugar. Está el empleo de los impuestos de lujo, que proporciona un caso negativo de necesidades preferentes. Lo mismo exactamente que la sociedad pueda desear estimular ciertos empleos de recursos y proporcionar subsidios para llevarlos a cabo, puede igualmente desanimar otros y establecer penalizaciones con este fin. Los impuestos sobre lujo, tales como los impuestos discriminatorios del alcohol y tabaco, son análogos en principio a la aplicación de gastos para ayudar a la educación libre o a las comidas escolares. El economista puede solamente hacer observar que ambos se interfieren en la soberanía del consumidor, pero no es una cuestión suya el decir si tal interferencia ha de ser siempre ineficaz si se enfoca dentro del esquema amplio de los valores sociales.

También pueden ser usados los impuestos para mejorar la eficacia de las asignaciones de recursos en ausencia de pura competencia. O pueden ser usados para conseguir una serie de cambios estructurales que se consideren deseables como cuestión de política estatal. Si se mantiene que la gran magnitud de las empresas no es deseable; sea por razón económica o de otra clase, un impuesto progresivo sobre los activos o la renta de las empresas resulta oportuna. En este sentido, un impuesto absoluto sobre la renta de las empresas puede ser justificado en términos de equidad horizontal. Para atraer empresarios a determinadas industrias o regiones, por razones de defensa nacional o por ayudar a las áreas atrasadas, pueden usarse impuestos diferenciales sobre la renta. Tales medidas son discutibles desde el punto de vista de la equidad horizontal, pero esto no significa que no puedan usarse impuestos con fines de regulación. Podemos solamente hacer observar que el uso regulador de la imposición implica un coste social en forma de disminución de la equidad en la estructura fiscal; y hemos de tener en cuenta este coste cuando escogemos entre el impuesto y otros tipos de control.¹⁷⁸

El sistema impositivo cuando se tiene como un factor determinante del desarrollo como generador de riqueza y calidad de vida y no como el medio para sufragar los gastos del Estado, se convierte en una herramienta muy eficaz para estimular el ahorro, la inversión, el mejoramiento de los niveles de competencia, el incremento de divisas o en equilibrar las desigualdades sociales o regionales.

¹⁷⁸ MUSGRAVE, Richard A., Ob. Cit., págs. 185-186

5. CONCLUSIONES

En primer lugar, la equidad cumple un papel fundamental dentro de la teoría del derecho pues constituye una herramienta “remedial” ya que busca evitar las consecuencias injustas que se derivarían de determinada decisión dadas las particularidades de una situación. En efecto, sobre este aspecto vimos que en derecho la equidad tiene un valor específico. Es la justicia natural en oposición al derecho positivo, o lo que está legislado. En consecuencia, es en cierto modo una justicia “extralegal”, de aplicación discrecional y que tiende a ser más benevolente que la ley al buscar la justicia en el caso concreto.

Por eso la equidad, como instrumento de la hermenéutica jurídica, se convierte en la herramienta que tiene al alcance el juez para subsanar las falencias derivadas de las limitaciones o vacíos que se originan en la legislación vigente, o por la generalidad de la misma ley.

En segundo lugar, la equidad, en materia tributaria, cumple dos funciones primordiales: una en la fase de formación de la ley en donde entran en juego los conceptos de equidad vertical y equidad horizontal para que el legislador consulta la capacidad contributiva de los ciudadanos; y la segunda, como principio aplicable en la aplicación de la ley, en el sentido de que juega el papel correctivo planteado por Aristóteles,

Frente al sistema económico neocapitalista que vivimos actualmente en el mundo, fue un acierto que el constituyente de 1991 hubiera decidido erigir la República de Colombia como un Estado Social de Derecho fundado, entre otras, en la solidaridad. En efecto, es claro que, como el desarrollo de la historia lo ha mostrado, dicho sistema, al no ser perfecto, ha generado impactos nocivos en la sociedad aumentando los índices de pobreza, y concentrando la riqueza cada vez en un sector más reducido de la sociedad, situación que exige una mayor cuidado y profundidad en la redistribución de las rentas y el ingreso, y una mayor integración de la sociedad.

Como vimos, bajo la estructura del Estado Social de Derecho, éste desde una perspectiva filosófico-jurídica, entra a jugar un papel de suma importancia pues entra a ejercer un control sobre los efectos funcionales del desarrollo social y económico dentro de la sociedad, y con sustento en la justicia distributiva. Es fin primordial de esta estructura de Estado, como lo es Colombia, procurar satisfacer, por intermedio de su brazo administrativo, las necesidades mínimas básicas de sus asociados, en especial sobre los más débiles. Es por eso, que es fin del Estado propender por la búsqueda y establecimiento de condiciones socioeconómicas adecuadas para la consecución del bienestar de sus ciudadanos.

Y el pago de tributos dentro del marco del Estado Social de Derecho constituye, además de una obligación ciudadana, un instrumento indispensable para alcanzar los propósitos de esa sociedad más justa y equitativa.

Sobre el particular, pudimos observar que es indudable que el constituyente de 1991 dotó tanto al Estado Colombiano como a los ciudadanos de la República de Colombia con herramientas claras para edificar un sistema tributario fundado en la equidad, tanto en (i) la fase de su creación como en (ii) la fase de su aplicación. Estas herramientas nos hacen entrever adicionalmente que el principio de equidad en materia tributaria es un concepto muy amplio que desafortunadamente no ha sido analizado ni aplicado dentro de su máximo alcance.

En primer lugar, como ya lo mencionamos, con el fin de propender por la realización de la justicia distributiva propia de un Estado Social de Derecho como lo es Colombia, en especial, mediante la construcción de un sistema tributario que observe el principio de equidad y en el cual se garantice al contribuyente una contribución justa y equitativa, nuestra Carta Fundamental establece un marco axiológico-jurídico que sirve de guía para proteger al contribuyente (numeral 9 del artículo 95), en donde se establece el principio de capacidad contributiva en materia tributaria, y como de guía para el legislador (artículo 363) en donde se establecen los principios que rigen nuestro sistema tributario.

Ahora bien, si en adición a lo anterior tenemos en cuenta que nuestro sistema tributario adopta el principio de reserva de ley de lo que se deriva que todo el mismo debe estar soportado en leyes, al haberse elevado a rango constitucional dichos principios como rectores de la tributación en Colombia, se establecieron claras garantías para los ciudadanos de la República respecto que el sentido de dichas leyes estará limitado a que su interpretación este conforme con dichos principios, en especial el de equidad y el de capacidad contributiva, que es la expresión cuantitativa de la equidad.

El principio de capacidad contributiva o económica, como expresión del principio de equidad, es un legado del pensamiento de Adam Smith. Este principio exige que la carga tributaria se distribuya acorde con la capacidad de contribución del contribuyente, en términos de equidad horizontal y equidad vertical. En virtud de la primera, el sistema tributario debe propender para que los contribuyentes con igual capacidad de pago contribuyan de manera igual, mientras que en virtud de la segunda, la contribución de aquellos con desigual capacidad de pago lo hagan en cantidades diferentes y proporcionales a su capacidad¹⁷⁹.

El principio de equidad tributaria debe aplicarse por el legislador en la fase de creación de los componentes de nuestro sistema tributario de tal manera que se

¹⁷⁹ MUSGRAVE, R. Op. cit. p. 89 y ss.

propenda por un sistema equitativo y progresivo, consultando la real capacidad contributiva de los ciudadanos y nuestra Carta Fundamental consagra suficientes mecanismos para proteger la equidad.

En efecto, a través de la acción de inconstitucionalidad consagrada en la Carta Política, los ciudadanos colombianos pueden demandar y hacerse parte en demandas contra todas aquellas normas que conforman nuestro sistema tributario, si alguna de éstas, viola, o tiene una naturaleza contraria al principio de equidad o al de capacidad contributiva que orientan tanto el sistema tributario, como el deber de solidaridad en la contribución con los gastos del Estado en condiciones de justicia y equidad que tenemos los ciudadanos.

En repetidas ocasiones la Corte Constitucional ha manifestado que el principio de equidad versa sobre el sistema tributario en general sin que pueda predicarse de eventos gravables específicos y de sus correspondientes impuestos. No obstante lo anterior, en opinión del autor, dado el evento que la aplicación de una norma tributaria genere efectos claramente inequitativos y regresivos, dicho principio sería aplicable al caso concreto. Adicionalmente, consideramos que en todos los casos en que se discuta la violación de la equidad, la Corte debe adoptar un test de constitucionalidad fuerte, dada la importancia y trascendencia del asunto, dentro de un Estado Social de Derecho.

Infortunadamente la Corte Constitucional, hasta el presente, no ha considerado desde el punto de vista de la equidad la evaluación de las normas tributarias para que estén acordes con la realidad socio-económica del contribuyente. Principalmente respecto de aquellos impuestos indirectos que por lo general son regresivos ya que no consultan las capacidades contributivas de los distintos sectores productivos, los niveles de riqueza desarrollo, o las obligaciones cargo del contribuyente.

Es más, de una parte, el desarrollo jurisprudencial nos permite afirmar que no existe un control constitucional que delimite la voracidad impositiva del Estado, como tampoco los fallos de la Corte Constitucional se adoptan sobre bases estadísticas que reflejen la realidad económica y social del contribuyente, en cuanto a la aplicación relacionada con el caso particular. Menos se da cuando el funcionario de la dirección de impuestos tiene la potestad de reglamentar la norma, determinar su alcance – por vía de conceptos-, o resolver las controversias entre el contribuyente y ese despacho. Dándose en este caso una potencial violación al principio de que nadie puede ser juez y parte.

Otro aspecto que se debe tener en cuenta con los impuestos y contribuciones que pagan los ciudadanos frente a la equidad tiene relación con el costo de su recaudo, las falencias de las normas que permiten su evasión, o su inequidad en la distribución de los recursos o la corrupción por parte de los operadores de los recursos públicos. Todos estos son factores que debe tener en cuenta el legislador

o la Corte Constitucional si de verdad nuestro sistema tributario se ha de regir por una equidad real y no formal, cuando se van a generar nuevos tributos o se van a revisar los ya existentes.

Este principio de equidad debe estar muy arraigado en cuanto a herramientas jurídicas se refiere, pueda acceder el ciudadano para impugnar aquellas leyes que son inequitativas o aquellas políticas tributarias que adopta el Gobierno, ya que de sus determinaciones pueden generar verdaderos “tributos” para todos los ciudadanos, principalmente para aquellos cuya fuente de ingresos y único patrimonio es el salario que perciben por su trabajo, cuando el dinero pierde su capacidad de compra por la devaluación.

Los resultados fruto del presente estudio no son alentadores en el sentido que me permite afirmar que el principio de equidad en materia tributaria, si bien se encuentra sólidamente consagrado en nuestro estatuto constitucional como una verdadera garantía a favor de los contribuyentes frente al poder impositivo del Estado, al estar consagrado como un principio rector de nuestro sistema tributario a la luz del artículo 363, y como columna vertebral del deber de contribuir de los ciudadanos al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado según el numeral 9 del artículo 95, no ha adquirido la fuerza y peso que supone. En otras palabras, el principio de equidad sigue siendo letra muerta, sin querer desmeritar algunos fallos de la Corte Constitucional que afortunadamente han llegado a tocar el tema, pero no con la suficiente profundidad que merece.

En segundo lugar, la Carta Política de 1991 le dio potestad tanto al juez constitucional, como al funcionario administrativo, quienes por competencia deben resolver las controversias o conflictos relacionados con aquellos tributos que vulneran el principio de equidad, así como aquellas suscitadas en aplicación de la ley cuando dicha decisión tiene la virtualidad de vulnerar los conceptos de justicia y equidad en el deber de contribuir. No necesariamente esta atribución se aplica dentro de la función que realmente cumple dicho principio.

El principio de equidad en materia tributaria también constituye un derecho del contribuyente frente al poder estatal impositivo por cuanto podría llegar a cumplir ese papel correctivo en la fase de aplicación de la ley tributaria y materializar la justicia al caso particular, ya que puede y debe ser invocado ante el funcionario administrativo y frente funcionario jurisdiccional cuando éste principio sea desconocido en alguna de sus actuaciones que puedan crear injusticias, y dentro de la connotación de Estado Social de Derecho, es obligación de éstos funcionarios aplicarlo.

Para efectos de la equidad, la generalidad de la ley debe mirarse con mucho cuidado, pues lo que se debería buscar con este principio es que se materialicen tanto la equidad vertical como la equidad horizontal, lo cual supone un trato igual para quienes estén bajo supuestos iguales y un trato desigual para desiguales.

Frente a la aplicación de la ley, la Carta Política también establece la excepción de inconstitucionalidad la cual puede invocarse, en criterio del autor, cuando alguna norma del sistema, y en este caso, del sistema tributario, sea incompatible con la Constitución, caso en el cual dicha norma sería inaplicable.

El principio de equidad debe estar muy arraigado en cuanto a herramientas jurídicas se refiere, pueda acceder el ciudadano para impugnar aquellas leyes que son inequitativas o aquellas políticas tributarias que adopta el Gobierno, ya que de sus determinaciones pueden generar verdaderos “tributos” para todos los ciudadanos, principalmente para aquellos cuya fuente de ingresos y único patrimonio es el salario que perciben por su trabajo, cuando el dinero pierde su capacidad de compra por la devaluación. Para la Corte Constitucional¹⁸⁰, la equidad tributaria es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados, concepto que permite acusar normas que vulneren dicha equidad.

No obstante lo anterior, los resultados fruto del presente estudio no son alentadores en el sentido que me permite afirmar que el principio de equidad en materia tributaria, si bien se encuentra sólidamente consagrado en nuestro estatuto constitucional como una verdadera garantía a favor de los contribuyentes frente al poder impositivo del Estado, al estar consagrado como un principio rector de nuestro sistema tributario a la luz del artículo 363, y como columna vertebral del deber de contribuir de los ciudadanos al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado según el numeral 9 del artículo 95, no ha adquirido la fuerza y peso que supone. En otras palabras, el principio de equidad sigue siendo letra muerta, sin querer desmeritar algunos fallos de la Corte Constitucional que afortunadamente han llegado a tocar el tema, pero no con la suficiente profundidad que merece. Finalmente, y a título de conclusión, nos permitimos incorporar al presente trabajo la siguiente afirmación de Javier Hervada, la cual compartimos plenamente, y consideramos que su agudeza y precisión es digna de ser citada en cualquier disquisición que se haga sobre este tema. El profesor Hervada señala que “Una de las consecuencias del positivismo ha sido el legalismo, con la consiguiente pérdida del sentido de la equidad, de manera que los jueces suelen ser remisos en la aplicación de la equidad y particularmente lo son a reconocer y aplicar el citado principio general. Mas es preciso que esta actitud – consecuencia también del dogmatismo conceptual – sea reformada, pues impone una rigidez al derecho que de ninguna manera le es propia.”¹⁸¹

La República de Colombia, en su condición de Estado Social de Derecho, exige que todas sus instituciones, incluidos los jueces y demás organismos que

¹⁸⁰ Corte Constitucional Sentencia T-734/02 M.P. Manuel José Cepeda

¹⁸¹ HERVADA, Op. cit. p. 56

administran justicia, se encuentran sometidos al imperio de la ley, pero siempre en aras al bien común, el respeto a la dignidad y la prevalencia del interés general.

No olvidemos nunca que el artículo 230 de nuestra Carta Fundamental establece que aunque los jueces en sus providencia solo deben sujetarse a la ley, sabiamente el constituyente, a renglón seguido, estableció y en consecuencia, garantizó a todos los ciudadanos que la equidad y los principios generales del derecho serán criterios auxiliares a la actividad judicial, es decir, tienen una función subsidiario. Pero precisamente ese papel correctivo que cumple la equidad en el derecho, tal y como lo desarrollamos en el presente trabajo, supone también un acto segundo, subsidiario. Si se dice que la justicia sigue al derecho, pues también será válido decir que la equidad sigue a la justicia, porque consiste en aplicar la justicia al caso concreto, supone un análisis segundo, más ajustado a la realidad.

Por lo anterior, no compartimos la afirmación de Montesquieu acerca de que los “jueces sólo son boca que pronuncia la palabra de la ley” toda vez que los jueces al emitir un juicio, entendido este como la determinación recta de lo que es justo, tiene la obligación moral y la potestad de acomodar el derecho, si las circunstancias fácticas así lo exigen.

Finalmente, es evidente que la legislación tributaria, cuando efectivamente ha sido construida bajo el concepto de equidad de que hemos tratado, puede servir como motor para propulsar el desarrollo en sociedad bajo condiciones justas y en donde se promueva a las clases desfavorecidas para progresar mediante la justa redistribución del ingreso. Y esto, puede volverse a su vez en círculo virtuoso y no vicioso en la medida que permite que otros generen riqueza, y a la vez incrementen el número de contribuyentes dentro del sistema.

BIBLIOGRAFÍA

DOCTRINA

ABELLA ZARATE, Jaime. Procedimientos Constitucional y Contenciosos Administrativo en materia tributaria. Santa Fe de Bogotá: Editorial Legis, 1999.

ANGARITA GOMEZ, Jorge. Derecho Civil. Tomo I, 2a Ed. Bogotá: Editorial Temis S.A., 1988.

ARANGO MEJIA, Álvaro. Derecho Tributario. 2ª Ed. Bogotá: Actualizada. Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1999.

ARISTÓTELES. Ética Nicomaquea – Política. 26 Ed. México: Editorial Porrúa, 1996.

BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. Nociones Fundamentales de Derecho Tributario. 2ª Ed. Santa Fe de Bogotá, D.C.: Ediciones Rosaristas, 1997.

_____. “Tipología de las prestaciones pecuniarias obligatorias”. En: Revista 49, Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA COLOMBIANA 1991. Ed. Legis S.A.

CRUZ DE QUIÑÓNEZ, Lucy. Principios Constitucionales de Derecho Tributario. En: Memorias Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. ICDT, 1989.

CHARRY URUEÑA, Juan Manuel. La Excepción de Inconstitucionalidad. Bogotá: Ediciones Jurídicas Radar, 1994.

DE AQUINO, Santo Tomás. Summa Teológica.

DEL VECCHIO, Giorgio. Principios generales del Derecho. 2ª Ed. Barcelona: Editorial Bosch, 1948.

DUVERGER, Maurice. Instituciones Políticas y Derecho Constitucional. Barcelona: Ariel S.A., 1988.

_____. Hacienda Pública. Barcelona: Bosch, 1980.

DWORKIN, Ronald. Los derechos en serio. Barcelona: Editorial Ariel S.A., 1997.

DICCIONARIO REAL ACADEMIA ESPAÑOLA – www.rae.es

EUNADI, Luigi. Principios de Hacienda Pública. 6ª Ed. Madrid: Aguilar, 1968.

ESTATUTO TRIBUTARIO, Ed. Legis S.A.

GALLEGO G., Juan Carlos. Ponencia Principio de Equidad Tributaria. En: Memorias del V Encuentro de Profesores de derecho Tributario y Hacienda Pública. Bogotá: ICDT. 2000. p. 157-164.

GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. 37 Ed. Medellín: Editorial Abogados Asociados S.A., 1990.

GARCÍA, José Alpiniano. Títulos Valores, un Estudio de derecho comparado. Santa Fe de Bogotá: Ed. Librería La Constitución, 1997.

GENY, Francois. Método de interpretación y fuentes en derecho privado positivo. 2ª Ed. Madrid: Editorial REUS, 1925.

_____. Méthode d'interprétation. Tomo I. 2 Ed. Madrid: REUS, 1925.

GOMEZ MEJIA, Fernando. La Interpretación del Derecho. Bogotá D.E.: Ediciones Anaké, 1979.

GOMEZ PEREZ, Rafael. Deontología Jurídica. Pamplona: Universidad de Navarra S.A. – EUNSA, 1982.

GONZALEZ G., Eusebio. Interpretación de las normas tributarias. En: Memorias de las XXIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Tomo I. Santa Fe de Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1999.

HABERMAS, Jürgen. Facticidad y Validez. Madrid: Editorial Trotta S.A., 1998.

HENAO HIDRON, Javier, Panorama del derecho constitucional colombiano. 8ª Ed. Santa Fe de Bogotá: Editorial Temis, 1992.

HERVADA, Javier. Introducción crítica el derecho natural. Bogotá: Editorial Temis S.A. – Instituto de Humanidades de la Universidad de la Sabana, 2000.

INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO – ICDT - Derecho Tributario, 2ª Ed. Santa Fe de Bogotá D.C.: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1999.

_____. Teoría del Impuesto sobre la Renta, Obra Colegiada. Santa Fe de Bogotá D.C.: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1995.

_____ . Derecho Tributario, Obra Colegiada. Bogotá: 1991.

JARACH, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Buenos Aires: Cangallo. 1983.

LOPEZ FREYLE, Isaác. Principios de derecho tributario. Bogotá: Ediciones Lerner, 1962.

LEWIN FIGUEROA, Alfredo. Principios Constitucionales del Derecho Tributario: análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional, 1992-2001 / Alfredo Lewin Figueroa, Bogotá: Universidad de los Andes, Facultad de Derecho: Instituto Colombiano de Derecho Tributario. 2002.

M.ALLAN, Charles. La Teoría de la Tributación. México: Alianza, 1971.

MUSGRAVE, Richard A. Teoría de la Hacienda Pública. Madrid: Aguilar S.A., 1969.

NOGUERA LABORDE, Rodrigo. Introducción General al Derecho, Vol. I, Introducción a la Filosofía del Derecho, Serie Major. 3ª. Ed. Santa Fe de Bogotá D.C: Fondo de Publicaciones, Institución Universitaria Sergio Arboleda, 1994.

_____. Introducción General al Derecho, Vol. II, Introducción a la Ciencia del Derecho, Serie Major 6ª. Ed. Santa Fe de Bogotá D.C.: Fondo de Publicaciones, Institución Universitaria Sergio Arboleda, 1994.

PALACIOS MEJIA, Hugo. La Economía en el Derecho Constitucional Colombiano Bogotá: ANIF, 1975.

PLAZAS VEGA, Mauricio. El Liberalismo y la Teoría de los Tributos. Santa Fe de Bogotá: Editorial Temis S.A, 1995.

POSNER, Richard. El análisis económico del derecho. México: Fondo de Cultura económica, 2000.

PUGLIESE, Mario. Instituciones de derecho financiero y derecho tributario. México: Fondo de Cultura económica, 1939.

RAMÍREZ CARDONA, Alejandro. Derecho Tributario Sustancial y Procedimental. 3ª. ed. Bogotá: Temis, 1985.

RAMÍREZ GUERRERO, Carlos A. Fuentes del Derecho Tributario, Bogotá: ICDT. 1999.

RECASENS, Luis. Nueva Filosofía de la Interpretación al Derecho. México: Fondo

de Cultura Económica, 1953.

_____. Nueva filosofía de la interpretación del derecho. México: Fondo de Cultura Económica, 1956.

RESTREPO, Juan Camilo. Hacienda Pública, 4ª Ed. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1998.

RODRÍGUEZ, Libardo. Derecho Administrativo General y colombiano. 4ª Ed. Bogotá: Temis, 1987.

SÁCHICA, Luis Carlos, Derecho Constitucional General, 3ª Ed. Santa Fe de Bogotá: Editorial Temis S.A., 1999.

SIERRA MEJÍA, Hernando. Obligación Tributaria. Bogotá: ICDT, 1999.

_____. Deberes y Derechos del Contribuyente. En: Memorias de las XVIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Santa Fe de Bogotá: ICDT. 1994.

SMITH, Adam. Investigación sobre la naturaleza y la causa de la riqueza de las naciones. Barcelona: Editorial Bosch, 1983.

TORRE, Abelardo. Introducción al Derecho. 5ª Ed. Buenos Aires: Editorial Abeledo-Perrot, 1965.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA. Seccional Manizales. Hacienda Pública. En: Conferencias. Facultad de Administración de Empresas, 1989.

VALENCIA Z., Arturo. Derecho Civil - Parte General y Personas. Tomo I. 14ª Ed. Santa Fe de Bogotá: Editorial Temis S.A., 1997.

VALDÉS COSTA, Ramón. Instituciones de derecho tributario. Buenos Aires: Depalma, 1992.

VIDAL PERDOMO, Jaime. Derecho Administrativo. Bogotá: Temis S.A., 1987.

YOUNES MORENO, Diego. Curso de Derecho Administrativo. 6ª Ed. Santa Fe de Bogotá: Temis S.A., 1997.

DOCUMENTOS ELECTRÓNICOS

Portal web de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN:
<http://www.dian.gov.co>

Portal web de La Ley Colombiana: <http://www.laleycolombiana.com>

Portal web del Noticiero Jurídico-Normativo Notinet: <http://www.notinet.com.co>

Portal web de la Real Academia Española: <http://www.rae.es>

Portal especializado en Filosofía del Derecho: <http://www.filosofiyderecho.com>

Portal web de la Biblioteca Luis Ángel Arango: <http://www.lablaa.org>

Portal web de la Rama Judicial: <http://www.ramajudicial.gov.co>

JURISPRUDENCIA

Sentencias Corte Constitucional

- Sentencia C-479 de 1992, M.P. José Gregorio Hernández
- Sentencia T-06 de 1992, M.P. Eduardo Cifuentes
- Sentencia T-603 de 1992, M.P. Simón Rodríguez
- Sentencia C-015 de 1993, M.P. Eduardo Cifuentes
- Sentencia C-397 de 1994, M.P. Hernando Herrera Mercado
- Sentencia T-125 de 1994, M.P. Eduardo Cifuentes
- Sentencia C-253 de 1995, M.P. Eduardo Cifuentes
- Sentencia C-430 de 1995, M.P. José Gregorio Hernández
- Sentencia C-412 de 1996, M.P. Alejandro Martínez Caballero
- Sentencia C-527 de 1996, M.P. Jorge Arango Mejía
- Sentencia C-690 de 1996, M.P. Alejandro Martínez Caballero
- Sentencia C-086 de 1998, M.P. Jorge Arango Mejía
- Sentencia C-183 de 1998, M.P. Eduardo Cifuentes
- Sentencia C-136 de 1999, M.P. José Gregorio Hernández

- Sentencia C-505 de 1999, M.P. Alejandro Martínez Caballero
- Sentencia C-210 de 2000, M.P. Fabio Morón Díaz
- Sentencia C-711 de 2001, M.P. Jaime Araujo Rentería
- Sentencia C-992 de 2001, M.P. Rodrigo Escobar Gil
- Sentencia C-1060 A de 2001, C.P. Lucy Cruz de Quiñonez
- Sentencia C-261 de 2002, M.P. Clara Inés Vargas
- Sentencia C-643 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño
- Sentencia C-734 de 2002, M.P. Manuel José Cepeda
- Sentencia C-886 de 2002, M.P. Rodrigo Escobar Gil
- Sentencia T-046 de 2002, M.P. Manuel José Cepeda
- Sentencia T-049 de 2002, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra
- Sentencia T-522 de 2002, M.P. Manuel José Cepeda